

VALG AV INTERNPRISINGSMETODE



Universitetet i Oslo
Det juridiske fakultet

Kandidatnummer: 732
Leveringsfrist: 26.04.11

Til sammen 17 017 ord

25.04.2011

Innholdsfortegnelse

<u>1</u>	<u>INNLEDNING</u>	<u>1</u>
1.1	Hva er internprising	1
1.2	Oppgavens tema og problemstilling	2
1.3	Rettskilder	3
1.4	Avgrensninger	5
1.5	Den videre fremstilling	7
<u>2</u>	<u>BEHOVET FOR INTERNPRISINGSREGLER</u>	<u>8</u>
<u>3</u>	<u>RETTSLIGE UTGANGSPUNKTER</u>	<u>9</u>
3.1	Skatteloven § 13-1 og armlengdeprinsippet	9
3.2	OECDs retningslinjer	11
<u>4</u>	<u>INTERNPRISINGSMETODENE</u>	<u>13</u>
4.1	Innledning	13
4.2	Sammenlignbar ukontrollert pris-metoden	13
4.2.1	Beskrivelse av metoden	13
4.3	Videresalgsmetoden	14
4.3.1	Beskrivelse av metoden	14
4.4	Kost pluss-metoden	15
4.4.1	Beskrivelse av metoden	15
4.4.2	Forholdet til videresalgsmetoden	17

4.5	Overskuddsdelingsmetoden (profit-split)	17
4.5.1	Beskrivelse av metoden	17
4.5.2	Fastsettelse av fortjenesten	18
4.5.3	Fordeling av fortjenesten	19
4.6	Transaksjonsbasert nettofortjenestemarginmetoden (TNMM)	22
4.6.1	Beskrivelse av metoden	22
4.7	Andre metoder	24
5	VALG AV PRISINGSMETODE	24
5.1	Innledning	24
5.2	Rettslige krav til metodebruk i norsk rett?	26
5.3	OECDs retningslinjer	28
5.3.1	Valget blant de tradisjonelle transaksjonsbaserte metodene	30
5.3.2	Forholdet mellom de tradisjonelle metodene og de fortjenestebaserte metodene	31
5.3.3	Oppsummering	32
5.4	Kravet til sammenlignbarhet	33
5.4.1	Eiendeler eller tjenesters egenskaper	35
5.4.2	Funksjonsanalyse – fordeling av forpliktelser mellom partene	36
5.4.3	Kontraktsvilkår	37
5.4.4	Økonomiske omstendigheter – de rådende markedsforhold	37
5.4.5	Forretningsstrategier	38
5.5	Kilder til informasjon	39
5.6	Hvilken eller hvilke transaksjoner skal vurderes i forhold til armlengdeprinsippet?	42
5.7	Fordeler og ulemper ved metodene	43
5.7.1	Sammenlignbar ukontrollert pris-metoden (SUP-metoden)	43
5.7.2	Videresalgsmetoden	45
5.7.3	Kost pluss-metoden	48
5.7.4	Transaksjonsbasert nettofortjenestemarginmetoden	51
5.7.5	Overskuddsdelingsmetoden	56

5.7.6	Oppsummering	58
5.8	"Beste metode"-regel?	61
5.9	Det er resultatet som teller, ikke valg av metode	62
6	AVSLUTNING	63
6.1	Valg av metode i praksis	63
6.2	Fremtidsutsikter	65
7	LITTERATURLISTE	68

1 Innledning

1.1 Hva er internprising

Med internprising menes prising av transaksjoner mellom parter som er tilknyttet hverandre gjennom forskjellige former for interessefellesskap. Et interessefellesskap kan bygge på ulike grunnlag, men det normale er eierskap, for eksempel mellom et mor- og datterselskap. Når to eller flere selskaper er tilknyttet hverandre gjennom et interessefellesskap, vil det kunne få betydning både for pris og andre markedsvilkår, ettersom markedskreftene som påvirker transaksjonen er svekket.

Undersøkelser viser at mer enn 60 % av verdenshandelen med varer og tjenester skjer mellom selskaper i interessefellesskap.¹ Selv om selskaper i konsern er selvstendige rettssubjekter og skattesubjekter, har de en samlet overordnet økonomisk interesse. Et konsern vil således ha en samlet inntekts- og utgiftsside. Gjennom internprising kan konsernet fordele inntektene og utgiftene mellom de ulike selskaper og ulike land. Dette vil kunne påvirke konsernets samlede skattebelastning.

Det er først når partene i interessefellesskapet er underlagt forskjellige skatteregler at det vil være et incitament til å påvirke fordelingen. At partene i interessefellesskapet beskattes i henhold til forskjellige skatteregler, kan for det første skyldes at de er underlagt forskjellige skatteregimer innenfor en og samme jurisdiksjon. I Norge vil for eksempel det være tilfellet dersom en av de tilknyttede partene blir beskattet etter det alminnelige regime for selskapsbeskatning, mens det andre blir beskattet etter et særlig regime som gjelder for petroleum eller vannkraft. For det andre, og mest praktisk, kan forskjellen i skattebelastning skyldes at partene i interessefellesskapet er hjemmehørende i forskjellige

¹ http://www.kpmg.no/arch/_img/9457248.pdf (06.04.11).

jurisdiksjoner med forskjellig skattenivåer.² Jo større forskjellene er, desto sterkere insentiv har de tilknyttede partene til å benytte internprising som et hjelpemiddel til å fordele inntekt- og fradragspostene på en slik måte at den totale skattebelastningen reduseres.

1.2 Oppgavens tema og problemstilling

Tema for denne oppgaven er valg av internprisingsmetode. Internprisingsmetoder anvendes for å fastsette prisen på ytelser i transaksjoner mellom nærstående selskaper, og for å kontrollere om internprisen er markedsmessig. Dette er et meget praktisk skatterettslig tema. Det finnes hovedsakelig fem klassiske metoder, hvorav tre av dem tradisjonelt har vært å foretrekke. Organisasjonen for økonomisk samarbeid og utvikling (OECD) utga imidlertid i juli 2010 nye, oppdaterte retningslinjer som forsterker de to øvrige metodenes rettslige status. Bakgrunnen for endringen er hovedsakelig at disse metodene i stadig større grad ble anvendt i praksis.³ Ettersom endringen likestiller metodene i større grad enn før, aktualiserer dette problemstillingen knyttet til valg av metode.

Jeg skal i oppgaven presentere og drøfte problemstillinger knyttet til hvordan man går frem for å velge metode. Jeg skal undersøke når de forskjellige metodene vil være anvendelige, når de ikke vil være anvendelige samt hva som vil påvirke valget av metode. Fremstillingen vil gi en oversikt over forhold som må klarlegges og hvilke kriterier som må møtes ved avgjørelsen av hvilken internprisingsmetode som vil fremstå som mest hensiktsmessig i den enkelte situasjon.

Problemstillingen kan illustreres med følgende eksempel: Det kinesiske selskapet, SIB (morselskap) selger biler til det norske importselskapet, Bilimport AS (datterselskap) som igjen foretar salg mot det norske markedet (uavhengige forhandlere) for egen regning og risiko. Prisen per bil er bestemt av SIB, og fører til at Bilimport AS har vanskelig for å

² Skaar m.fl. (2006) s. 326.

³ OECD diskusjonsnotat av 25. januar 2008.

oppnå overskudd de første årene. Mistanken om feil pris er tilstede, men hva er ”korrekt” pris, og hvordan fastsettes denne?⁴

Det vil kunne være flere fremgangsmåter i en slik situasjon. Et alternativ er å se på kostnadene knyttet til produksjonen av bilene, kalt kost pluss-metoden, jf. punkt 4.4. Et annet alternativ er å se på hva Bilimport får når de selger biler på markedet i Norge, kalt videresalgsmetoden jf. punkt 4.3. Et tredje alternativ er å se på hva andre biler selges for mellom uavhengige parter, kalt sammenlignbar ukontrollert pris metoden, jf. punkt 4.2. Et fjerde alternativ er å måle størrelsen på fortjenesten til enten SIB eller Bilimport opp mot fortjenester som uavhengige parter oppnår på tilsvarende transaksjoner, kalt den transaksjonsbaserte nettomarginmetode, jf. punkt 4.6. Et femte alternativ er å fordele fortjenesten mellom Bilimport og SIB på samme måte som to uavhengige parter ville delt fortjenesten, kalt overskuddsdelingsmetoden, jf. punkt 4.5. Dersom ingen av disse metodene egner seg kan det være at andre metoder må tas i bruk, jf. punkt 4.7.

Det er tre typer av tilfeller hvor det vil oppstå spørsmål om valg av metode. Det første tilfellet knytter seg til spørsmål om, og i tilfelle hvilken utstrekning skattyter er forpliktet til å benytte bestemte metoder ved fastsettelse av internprisen. Det andre tilfellet gjelder ligningsmyndighetenes valg av metode ved en etterfølgende kontroll av om internprisen er fastsatt korrekt. Det tredje tilfellet knytter seg til hvordan internprisen skal fastsettes, altså selve skjønnsutøvelsen. Ligningsmyndighetens kontroll av internprisen og den etterfølgende skjønnsutøvelsen henger nært sammen, og det er de to tilfellene jeg vil ha størst fokus på i det følgende.

1.3 Rettskilder

I norsk rett er lov om skatt av formue og inntekt av 26. mars 1999 nr 14 (heretter forkortet skatteloven eller sktl.) § 13-1 den sentrale rettsregelen for internprising, og er således det

⁴ Eksempelet er inspirert av Sørдал (2004).

naturlige utgangspunktet. Bestemmelsen knesetter det såkalte armlengdeprinsippet i norsk rett. Dette er et internasjonalt prinsipp som innebærer at man skal frem til den pris som ville ha blitt avtalt mellom uavhengige parter. Paragraf 13-1 sier imidlertid ikke noe om internprisingsmetodene. Bestemmelsen må derfor suppleres av en rekke andre norske og internasjonale rettskilder.

I forarbeidene til skatteloven § 13-1 vises det til at veiledning om anvendelse av armlengdeprinsippet først og fremst må finnes i rettspraksis og administrativ praksis.⁵ Det finnes imidlertid ikke mange dommer fra Høyesterett om internprising. Heller ikke underrettene har behandlet mange internprisingssaker. En mulig forklaring på dette er at internprisingssakene ofte løses før sakene når domstolene. Skattemyndighetene har imidlertid økt fokus på internprising, noe som kan føre til at det kommer mer rettspraksis på området.

Armlengdeprinsippet er også nedfelt i OECDs mønsteravtale artikkel 9.⁶ Denne avtalen er utgangspunktet for de fleste skatteavtaler Norge har inngått. Dersom skatteavtaler skal få anvendelse i norsk rett må de transformeres til norsk rett, og må minst ha samme trinnhøyde som norsk lov, jf. lex superior-prinsippet. Skatteavtalene inkorporeres i norsk rett ved lov av 28. juli 1949 nr. 15, og har samme trinnhøyde som formell lov. Ettersom skatteavtalene er gjort til norsk rett må de anvendes av norske domstoler og ligningsmyndighetene. I likhet med skatteloven § 13-1 sier heller ikke Mønsteravtalen noe om anvendelsen av internprisingsmetodene.

Det kan altså ikke utledes noe av verken skatteloven, forarbeidene til skatteloven eller mønsteravtalen om hvordan man skal gå frem for å fastsette internprisen. Men alle de tre rettskildefaktorene henviser til OECDs retningslinjer for internprising for flernasjonale foretak og skattemyndigheter (heretter omtalt som OECDs retningslinjer eller bare

⁵ Ot.prp. nr. 62 (2006-2007) s. 11.

⁶ OECD Model Tax Convention on Income and on Capital.

Retningslinjene). Retningslinjene bærer preg av å være kommentarer til mønsteravtalen,⁷ og i OECDkomm. Art. 9-1 heter det at Retningslinjene

”...represents internationally agreed principles and provides guidelines for the application of the arm’s length principle of which the Article (artikkel 9, min tilføyelse) is the authoritative statement”.

I Retningslinjene kapittel II finnes det veiledning om hvilke metoder som kan anvendes til å vurdere om prisfastsettelsen mellom tilknyttede parter er i overensstemmelse med armlengdeprinsippet.

Som det fremgår av det som er sagt ovenfor, fremstår rettskildebildet for denne oppgaven som litt spesielt med tanke på at det er lite veiledning i de ”tradisjonelle” rettskildene. Den sentrale rettskilden vil derfor i praksis være OECDs retningslinjer, og de er, som navnet indikerer, ikke bindende rettsregler, men kun retningslinjer av veiledende karakter. Ett av spørsmålene i det følgende er derfor hvilken rettslig betydning OECDs retningslinjer har i norsk rett. Vil det være relevant å se hen til dem, og hvilken vekt har de ved anvendelsen av sktl. § 13-1. Dette vil bli behandlet i pkt. 3.2 nedenfor.

1.4 Avgrensninger

Denne oppgaven vil hovedsakelig ta for seg problemstillinger knyttet til valg av internprisingsmetode. Vilklårene for å justere internprisen vil bare bli behandlet kort. Det er imidlertid nødvendig med ytterligere avgrensninger både av plasshensyn, og for at ikke oppgaven skal få et for generelt preg.

Problemstillingen knyttet til ”riktig” internpris vil kunne oppstå både ved nasjonale og grenseoverskridende transaksjoner. For at problemstillingen skal komme på spissen ved en transaksjon foretatt mellom to selskaper som er hjemmehørende i Norge, må en av partene

⁷ Zimmer (2009)a s. 149.

enten være fritatt for skatt, skattlegges med en lavere sats eller skattlegges etter andre regler, fordi det bare er i disse situasjonene den nasjonale transaksjonen vil kunne påvirke det nasjonale skattefundamentet.⁸ Dette kan for eksempel være tilfellet for transaksjoner mellom foretak med alminnelig skatteplikt i henhold til sktl. § 2-2, og foretak med særskatteplikt, jf. petroleumsskatteloven. Ettersom faren for dobbeltbeskatning og påvirkning av skattefundamentene er størst ved grenseoverskridende transaksjoner, samt at OECDs retningslinjer er myntet på grenseoverskridende transaksjoner, velger jeg å avgrense mot nasjonale transaksjoner.⁹

Nært knyttet til valg av metode er også skattyters dokumentasjonskrav. I Norge ble det innført dokumentasjonskrav for visse selskaper og innretninger i ligningsloven § 4-12 i 2008.¹⁰ I henhold til bestemmelsen må selskapene på nærmere vilkår redegjøre for, og dokumentere hvorvidt priser og vilkår i kontrollerte transaksjoner er fastsatt i samsvar med armlengdeprinsippet. Dokumentasjonen skal gi grunnlag for å vurdere om priser og vilkår i disposisjoner, transaksjoner og mellomværender med nærstående selskaper og innretninger, samsvarer med det som ville vært fastsatt i transaksjoner og mellomværender inngått mellom uavhengige parter under sammenlignbare forhold og omstendigheter. Det faller imidlertid utenfor oppgavens problemstilling å redegjøre nærmere for hva som ligger i kravet til dokumentasjon.

Et tredje område som det skal avgrenses mot er felles virksomhet. Det kan nemlig oppstå spørsmål om partene i interessefellesskapet skal anses som så tett sammenvevd at de må anses som å drive felles virksomhet. Dette kan illustreres med følgende eksempel: Et datterselskap leier en rigg av et tilknyttet selskap. Datterselskapet leier så riggen videre til en uavhengig tredjemann. Skattemessig er utgangspunktet at det er de formelle forholdene som skal legges til grunn ved beskatningen. Det skal med andre ord i utgangspunktet anses

⁸ Bjerke (1997) s. 22.

⁹ OECDs retningslinjer forord pkt. 12.

¹⁰ Lov om ligningsforvaltning av 13. juni 1980 nr. 24.

som et ordinært utleieforhold. Det kan imidlertid reises spørsmål om riggselskapet som leier ut riggen skattemessig må anses som medutøver av den virksomheten som datterselskapet driver. En av konsekvensene av at det foreligger felles virksomhet, er at det er etablert et skattemessig ansvarlig selskap. Det innebærer at selskapet skal nettolignes, og vil få betydning for hvor selskapet skal beskattes.

1.5 Den videre fremstilling

Oppgaven er delt inn i seks kapitler. I kapittel 2 skal jeg kort si litt om hvorfor det er behov for internprisingsregler. I tilknytning til emnet finner jeg det naturlig å gi en kort beskrivelse av armlengdeprinsippet ettersom internprisingsmetodene anvendes for å beregne priser som samsvarer med dette prinsippet. Det rettslige utgangspunktet for internprising presenteres i kapittel 3.

Før jeg ser på valg av metode, vil det også være naturlig å presentere de klassiske internprisingsmetodene, og dette gjøres således i kapittel 4.

Hoveddelen av avhandlingen er kapittel 5. Her vil prinsippene for valg av metode bli gjennomgått og drøftet. Jeg vil undersøke hvilke faktorer som vil få betydning for valg av metode samt gjennomgå metodenes fordeler og ulemper.

Avslutningsvis i kapittel 6 skal jeg se på hvilke metoder som anvendes i praksis, og forsøke å si noe om metodevalg i fremtiden.

2 Behovet for internprisingsregler

Økt globalisering, vekst i internasjonal handel samt at det stadig dannes flere og større multinasjonale foretak har aktualisert problemstillingene rundt internprising.

Ettersom skatt er en byrde for selskaper, vil skattemessige hensyn kunne påvirke prisingen av varer og tjenester mellom parter i et interessefellesskap. Konserninterne prisfastsettelse vil også kunne medføre betydelige forskyvninger av skattefundamenter mellom ulike land. Små endringer i prisingen av varer og tjenester kan dermed gi store utslag i ett lands skatteproveny. For å unngå at konserninterne prisfastsettelse medfører betydelige forskyvninger av skattefundamenter, er det derfor viktig at internprisen fastsettes korrekt.

Den økonomiske virksomheten i et konsern vil normalt ha maksimering av det samlede resultatet som siktemål. Her vil behovet for internprisingsregler vise seg på to måter. For det første, vil et konsern som har aktivitet i ulike skatteregimer, ha et insentiv til å allokere inntekter dit hvor skatten er lavest og utgifter dit hvor de har høyest fradragverdi. For det annet, vil selskaper som inngår i et større konsern normalt ønske å tilstrebe en riktig kostnadsfordeling innen de forskjellige enheter i konsernet. På den måten vil det være mulig å måle det enkelte selskaps effektivitet og produktivitet opp mot hverandre. Korrekt internpris vil kunne bidra med å fastsette korrekte forholdstall og fordelingsnøkler, som vil kunne være til hjelp for at selskapet skal kunne yte optimalt. Selskapene har altså en egeninteresse i å fastsette mest mulig korrekte internpriser.

Ved grenseoverskridende transaksjoner er det en fare for at skattemyndighetene i de ulike land vurderer prisingsspørsmålet ulikt. Dersom dette er tilfellet oppstår det som kalles økonomisk dobbeltbeskatning. Det vil si at samme inntekt skattlegges i to selskaper. Økonomisk dobbeltbeskatning har en negativ effekt på internasjonal handel og er dermed også samfunnsøkonomisk ineffektivt.¹¹

¹¹ Utv. 2010 s. 736 pkt. 2.1.

På denne bakgrunn ser man altså at det er et behov for regulering av internprisene slik at det kan skje en riktig inntektsfastsettelse. Først da kommer verdiskapning til beskatning med riktig beløp, til riktig tid og hos riktig skattesubjekt. Tilsvarende kommer da utgiftsposter til fradrag i den inntekten de har bidratt til å skape.

3 Rettslige utgangspunkter

3.1 Skatteloven § 13-1 og armlengdeprinsippet

I likhet med de fleste land anviser den norske skattelovgivning at inntekten skal fastsettes som om interessefellesskapet ikke hadde foreligget. Den grunnleggende tanken er at alle transaksjoner mellom nærstående skal skje som om de hadde vært foretatt til markedsvilkår mellom uavhengige parter. Grunnlaget for dette er skatteloven § 13-1, som nedfeller det såkalte armlengdeprinsippet. Den grunnleggende tanken bak armlengdeprinsippet er at den enkelte skattyter i et interessefellesskap skal behandles som en selvstendig enhet. Skattyteren skal behandles på samme måte som en uavhengig skattyter ville blitt behandlet.¹² Poenget er altså at man for skatteformål ser bort i fra at for eksempel to selskaper er tilknyttet hverandre i form av at begge parter inngår et større konsern.

Bestemmelsens første ledd lyder som følger:

”Det kan foretas fastsettelse ved skjønn hvis skattyters formue eller inntekt er redusert på grunn av direkte eller indirekte interessefellesskap med annen person, selskap eller innretning.”

¹² Bjerke (1997) s. 162.

Det kan utledes tre kumulative vilkår av bestemmelsen. Det første vilkåret er at det må foreligge et interessefellesskap. Det betyr at to eller flere parter står i et særlig tilknytningsforhold til hverandre. Dersom man ikke står ovenfor et interessefellesskap, vil ikke spørsmål om å justere internprisen oppstå.¹³ Dette er fordi uavhengige parter forutsettes å inngå avtaler på markedsvilkår.

Det andre vilkåret er at inntekten må være redusert. Dette vilkåret kan begrunnes med at dersom interessefellesskapet ikke medfører unormale avtalevilkår, vil det ikke være grunn for å gripe inn.¹⁴ Det tredje vilkåret er at inntekten må være redusert som en følge av interessefellesskapet. Det må med andre ord være årsakssammenheng mellom interessefellesskapet og den reduserte inntekten.¹⁵

Hva som nærmere ligger i disse vilkårene, vil ikke bli behandlet i det følgende, jf. punkt 1.4. Det er imidlertid nær sammenheng mellom reduksjonsvilkåret og valg av internprisingsmetode. For å slå fast at inntektsreduksjonsvilkåret er oppfylt må det nemlig foretas en sammenligning av den kontrollerte transaksjonen med en ukontrollert transaksjon. Hva som konkret sammenlignes, for eksempel pris eller margin, avhenger av hvilken av internprisingsmetodene som benyttes. Internprisingsmetodene benyttes for å vurdere om pris og øvrige vilkår i den kontrollerte transaksjonen er i overensstemmelse med armlengdeprinsippet, og er således et av stegene for å fastslå om reduksjonsvilkåret er oppfylt.

Dersom vilkårene for skjønnsutøvelse etter skatteloven § 13-1 er oppfylt, gir bestemmelsen hjemmel til skattemyndighetene for å justere internprisen slik at den blir i overensstemmelse med det uavhengige parter ville avtalt. Hvorvidt bestemmelsen er en selvstendig hjemmel for å justere den skattepliktige inntekten er omdiskutert i teorien. Det

¹³ Bjerke (1997) s. 114.

¹⁴ Bjerke (1997) s. 120.

¹⁵ Bjerke (1997) s. 137.

anføres av mange at bestemmelsen er en ren tilordningsregel, fordi mange av de justeringene som foretas i medhold av denne bestemmelsen også kunne ha blitt foretatt med henvisning til den alminnelige regel om tilordning.¹⁶

3.2 OECDs retningslinjer

OECDs retningslinjer ble første gang ble publisert i 1979, og har i de senere år vært gjenstand for en omfattende revidering. En ny og oppdatert versjonen, utkom i 2010. Når jeg i det følgende henviser til OECDs retningslinjer, er det 2010-versjonen jeg sikter til.

Retningslinjene har fokus på armlengdeprinsippet og anvendelsen av dette ved prisfastsettelsen mellom nærstående foretak.¹⁷ Formålet med Retningslinjene er å bistå skattemyndigheter og multinasjonale foretak med å komme frem til armlengdes vilkår, og Retningslinjene inneholder således en redegjørelse for, og en analyse av akseptable metoder for å vurdere hvorvidt transaksjoner mellom nærstående parter tilfredsstiller armlengdeprinsippet.¹⁸

Retningslinjene gir på mange måter en grundigere og mer helhetlig behandling av innholdet av armlengdeprinsippet enn det interne, norske rettskilder gjør.¹⁹ Høyesterett har slått fast i Rt. 2001 s. 1265 Agip, at sktl. § 13-1, sammenholdt med de knappe uttalelsene om armlengdeprinsippet i lovforarbeidene og rettspraksis, i prinsippet gir uttrykk for det samme som fremgår av OECDs retningslinjer. Det uttales i dommen at ”*Retningslinjene gir et mer presist uttrykk for innholdet av skatteloven § 54, 1.ledd (nå § 13-1, min tilføyelse)*”, og at det ”*derfor ikke er tale om noen innskrenkende eller utvidende tolkning av lovbestemmelsen når OECDs retningslinjer tillegges betydning*”.

¹⁶ Se bl.a. Skaar m.fl. (2006) s. 331 og Ot.prp. nr. 86 (1997-1998) s. 75.

¹⁷ OECDs retningslinjer pkt. 6.

¹⁸ Ot.prp. nr. 62 (2006-2007) pkt. 5.1.

¹⁹ Skaar m.fl. (2006) s. 334.

Ved lov av 29. juni 2007 ble Retningslinjenes relevans for norsk rett direkte forankret i et nytt fjerde ledd i sktl. § 13-1. Her heter det at det skal

”... tas hensyn til retningslinjer for internprising for flernasjonale foretak og skattemyndigheter som er vedtatt av Organisasjonen for økonomisk samarbeid og utvikling (OECD). Disse retningslinjer bør, så langt de passer, tas tilsvarende hensyn til i andre tilfeller enn foran nevnt.”

Hensikten med lovendringen er *”å klargjøre og forsterke OECD-retningslinjenes status i norsk rett”*, jf. Ot.prp. nr. 62 (2006-2007) s. 13.

Bestemmelsen reiser en rekke rettskildemessige spørsmål. Det kan for det første reises spørsmål om det er fornuftig å gi Retningslinjene en slik formell status når OECDs kommentarer til mønsteravtalen ikke er gitt det.²⁰ Videre kan det spørres om dette må anses som en kodifisering av det som allerede var fastslått i rettspraksis, jf. Rt. 2001 s.1265 Agip, eller om det innebærer noe annet. Spørsmålet er om formuleringen i § 13-1 fjerde ledd, *”skal tas hensyn til”*, betyr noe annet enn Høyesteretts formulering om at Retningslinjene gir et mer presist uttrykk for innholdet i sktl. § 13-1.²¹ Uttrykket *”skal tas hensyn til”* kan virke mindre forpliktende enn Høyesteretts formulering.²² Det er således fremdeles et spørsmål om hvilken vekt Retningslinjene skal tillegges, og om Retningslinjene i motsetning til tidligere, er bindende for ligningsmyndighetenes metodebruk.²³ Dette spørsmålet vil bli drøftet i punkt 5.2 nedenfor.

²⁰ Zimmer (2009)a s. 149.

²¹ Zimmer (2009)a s. 149.

²² Zimmer (2009)a s. 149.

²³ Prising av konserninterne tjenester (2008)

4 Internprisingsmetodene

4.1 Innledning

I OECDs retningslinjer beskrives de klassiske internprisingsmetodene. Det går et hovedskille mellom det som kalles de tradisjonelle metodene, og det som kalles de fortjenestebaserte metodene. De tradisjonelle metodene består av sammenlignbar ukontrollert pris-metoden, videresalgsmetoden og kost pluss-metoden. De fortjenestebaserte metodene består av den transaksjonsbaserte nettofortjenestemarginmetoden og overskuddsdelingsmetoden. Jeg skal i det følgende gi en beskrivelse av disse metodene. OECD tillater imidlertid også at det benyttes andre metoder. Dette berøres helt kort i punkt 4.7.

4.2 Sammenlignbar ukontrollert pris-metoden

4.2.1 Beskrivelse av metoden

Sammenlignbar ukontrollert pris-metoden, eller SUP-metoden som den ofte kalles, vurderer om det er handlet på armlengdebetingelser ved å sammenligne prisen på overførte eiendeler eller tjenester i en kontrollert transaksjon med prisen i en eller flere tilsvarende ukontrollerte transaksjoner under sammenlignbare forhold.²⁴ Dersom transaksjonene er tilstrekkelig sammenlignbare, vil forskjeller i prisen mellom de to transaksjonene som sammenlignes, indikere at betingelsene i den i den kontrollerte transaksjon ikke er fastsatt på armlengdes basis.²⁵ Konsekvensen vil da være at prisen i den kontrollerte transaksjonen må justeres.

SUP-metoden er ansett som den mest direkte og pålitelige metoden fordi den vurderer hva andre parter – som er uavhengige av hverandre – faktisk avtaler i identiske eller tilnærmet

²⁴ OECDs retningslinjer pkt. 2.13.

²⁵ Skaar m.fl. (2006) s. 404.

identiske transaksjoner.²⁶ I den grad det er mulig å identifisere sammenlignbare transaksjoner, vil derfor denne metoden være å foretrekke.

Når SUP-metoden skal anvendes er det et spørsmål om det finnes sammenlignbare transaksjoner. Hvilke faktorer som kan få betydning for sammenlignbarheten behandles i punkt 5.4 nedenfor.

4.3 Videresalgsmetoden

4.3.1 Beskrivelse av metoden

Videresalgsmetoden tar utgangspunkt i den prisen som et produkt, som opprinnelig ble kjøpt fra et nærstående foretak, selges videre for til et uavhengig selskap (videresalgsprisen).²⁷ Armlengdeprisen i den interne transaksjonen beregnes så ved å trekke fra en passende bruttofortjenestemargin fra videresalgsprisen. Bruttomarginen, eller ”videresalgsmarginen” som den ofte kalles, skal dekke videreforhandlerens salgs- og driftskostnader, andre kostnader knyttet til transaksjonen samt et passende overskudd fastsatt i forhold til de funksjoner vedkommende har hatt, tatt i betraktning av aktiva som er brukt og hvilken risiko som er tatt. Deretter trekkes det fra særskatter, som for eksempel toll. Dette er fordi at særskatter kommer i tillegg til den prisen uavhengige parter avtaler.²⁸ Den prisen som man da sitter igjen med, skal være riktig armlengdepris for den kontrollerte transaksjonen.

Metoden reiser to hovedspørsmål. For det første må det undersøkes hva varen selges videre for. Videresalgsprisen er den prisen som faktisk er benyttet ved den ukontrollerte transaksjonen til en uavhengig part. Dette er en pris det i utgangspunktet skal være relativt enkelt å finne frem til, og det er heller ikke nødvendig å foreta noen sammenligning med andre transaksjoner for å finne frem til denne størrelsen. Det vil være tilstrekkelig å ta

²⁶ Skaar m.fl. (2006) s. 404.

²⁷ OECDs retningslinjer pkt. 2.21.

²⁸ Bjerke (1997) s. 250.

utgangspunkt i den videresalgspris som man antar at en selger vil kreve av en uavhengig kjøper.²⁹

For det annet må det vurderes hva som vil være en rimelig bruttofortjenestemargin. Denne estimeres ved å sammenligne med bruttofortjenestemarginen i ukontrollerte transaksjoner.³⁰ Bruttomarginen angis som oftest i prosent av varens kostpris. Prosenten finnes ved å dividere videresalgsprisen med bruttofortjenestemarginen pluss 100. Det kan illustreres ved hjelp av et eksempel: videresalgsprisen til et uavhengig selskap A er 100. Et intervall av bruttofortjenestemarginer viser at middelveiden er 20 % av kostpris. Internprisen kan da justeres ned til 83,3 ($100/1,20$).³¹

4.4 Kost pluss-metoden

4.4.1 Beskrivelse av metoden

Kost pluss-metoden tar utgangspunkt i kostnadene en leverandør eller selger har pådratt seg i tilknytning til varen (eller tjenesten) i den kontrollerte transaksjonen. Dersom leverandøren ikke har fremstilt produktet selv, vil kostnadene være de samme som leverandørens innkjøpspris.³² Det legges så til en passende bruttofortjenestemargin eller et såkalt kost pluss-påslag. Dette skal inkludere leverandørens øvrige kostnader, som for eksempel administrasjons- og salgskostnader, en normal fortjeneste for utførte oppgaver og avkastning på investert kapital samt en passende fortjeneste sett i lys av de funksjoner som er utøvet og markedsforholdene. Bruttofortjenestemarginen i en kontrollert transaksjon fastsettes ved en sammenligning med bruttofortjenestemarginen i en sammenlignbar

²⁹ Skaar m.fl. (2006) s. 408 m.v. henvisninger.

³⁰ Skaar m.fl. (2006) s. 408.

³¹ Eksempelet er hentet fra Skaar m.fl. (2006) s. 408.

³² Skaar m.fl. (2006) s. 411.

ukontrollert transaksjon.³³ Resultatet vil kunne betraktes som en armlengdepris for den interne transaksjonen.

Metoden baserer seg på at et sammenlignbart kostnadsgrunnlag skal tillegges et sammenlignbart kost pluss-påslag.³⁴ Det er derfor viktig å analysere kostnadsgrunnlaget i den kontrollerte og den ukontrollerte transaksjonen.³⁵ Et spørsmål i denne forbindelse er hvilke kostnader som skal medregnes i kostnadsbasen og hvilke kostnader som skal inkluderes i bruttofortjenestemarginen.³⁶

I henhold til OECDs retningslinjer kan et foretaks kostnader og utgifter deles inn i tre meget vide kategorier. Den første gruppen består av direkte kostnader. Dette er kostnader som oppstår ved produksjonen av et produkt eller en tjeneste, for eksempel råvarekostnaden. Den andre gruppen består av de indirekte produksjonskostnadene. Dette kan være felleskostnader for flere produkter. Som eksempel her kan nevnes kostnader til å reparere utstyr som benyttes i produksjonen. Den tredje og siste gruppen består av driftskostnader. Dette vil typisk være kostnader knyttet til foretaket som helhet, som for eksempel ledelses- administrasjons- og generelle kostnader.³⁷

Når produksjonskostnadene skal fastsettes etter kost-pluss-metoden, er det kun de to første gruppene, de direkte og de indirekte produksjonskostnadene, som tas med.³⁸

Fortjenestemarginen som skal fastsettes må derfor dekke den siste gruppen av kostnader samt gi en rimelig avkastning på investert kapital.³⁹ Det er før øvrig dette som skiller

³³ OECDs retningslinjer pkt. 2.40.

³⁴ OECDs retningslinjer pkt. 2.44.

³⁵ Norsk internasjonal skatterett (2011) s. 993.

³⁶ OECDs retningslinjer pkt. 2.47 og 2.48.

³⁷ OECDs retningslinjer pkt. 2.47.

³⁸ OECDs retningslinjer pkt. 2.48.

³⁹ Bjerke (1997) s. 264.

bruttomargin-metoder fra nettomargin-metoder. Nettofortjenestemargin-metoder inkluderer driftskostnadene.

4.4.2 Forholdet til videresalgsmetoden

Både kost pluss-metoden og videresalgsmetoden vurderer armlengdepriser ved å sammenligne bruttofortjenesten. Ved anvendelse av videresalgsmetoden er det bruttofortjenesten til *kjøper* i den kontrollerte transaksjonen som står i fokus, mens ved anvendelse av kost pluss-metoden er det bruttofortjenesten til *selger* i den kontrollerte transaksjonen som står i fokus.⁴⁰ Generelt kan det sies at kost pluss-metoden tar utgangspunkt i et tidligere ledd i omsetningskjeden enn videresalgsmetoden.

4.5 Overskuddsdelingsmetoden (profit-split)

4.5.1 Beskrivelse av metoden

Metoden søker å fordele det totale overskuddet mellom de tilknyttede partene i en kontrollert transaksjon på en slik måte at det er i mest mulig overensstemmelse med hvordan uavhengige parter ville fordelt fortjenesten ved deltakelse i en tilsvarende transaksjon.⁴¹ Vurderingstemaet etter denne metoden er om partene i interessefellesskapet har handlet på armlengdevilkår når de har fordelt fortjenesten eller tapet i den kontrollerte transaksjonen.

I en ukontrollert transaksjon ville partene etter all sannsynlighet fordelt fortjenesten eller tapet i tråd med hva de har ytet og hvilken risiko de har påtatt seg. Utgangspunktet for vurderingen er derfor partenes bidrag til transaksjonen. Det vil være viktig å fastslå hvilke funksjoner og oppgaver partene har utført, herunder å undersøke hvordan risikoen har vært

⁴⁰ Skaar m.fl. (2006) s. 412.

⁴¹ OECDs retningslinjer pkt. 2.108.

fordelt og hvilke eiendeler den enkelte part har benyttet i transaksjonen.⁴² Hvis for eksempel en part har investert driftsmidler, vil han få en armlengdes avkastning av denne investeringen, og den som har bidratt med et team av selgere, vil få en armlengdes fortjeneste av denne innsatsen.⁴³

Når metoden skal anvendes oppstår det i utgangspunktet to hovedspørsmål. Det første spørsmålet er hvordan den totale fortjenesten skal fastsettes. Det andre spørsmålet er hvordan fortjenesten skal fordeles mellom partene.⁴⁴

4.5.2 Fastsettelse av fortjenesten

Ved fastsettelsen av fortjenesten som skal fordeles mellom partene i den kontrollerte transaksjonen, er det to forhold som må avklares. For det første må man ta stilling til hvilken eller hvilke transaksjoner som skal analyseres. Dernest må det avgjøres hvilken fortjeneste som skal fordeles.⁴⁵

Når det gjelder hvilken eller hvilke transaksjoner som skal undersøkes, er dette i utgangspunktet den enkelte transaksjon. Det er også i noen tilfeller adgang til å vurdere flere transaksjoner i sammenheng, jf. punkt 5.6. Dette betyr imidlertid ikke at det er adgang til å se alle transaksjoner i et konsern i sammenheng, slik at det i realiteten er snakk om en fordeling av hele konsernets fortjeneste eller tap.⁴⁶

Når det er fastsatt hvilken eller hvilke transaksjoner som skal vurderes, er det neste skrittet å fastsette hvor stor fortjeneste denne eller disse transaksjonene har medført.⁴⁷ I henhold til

⁴² Bjerke (1997) s. 271.

⁴³ Skaar m.fl. (2006) s. 420.

⁴⁴ Bjerke (1997) s. 272

⁴⁵ Bjerke (1997) s. 272; OECDs retningslinjer pkt. 2.124.

⁴⁶ Bjerke (1997) s. 272.

⁴⁷ Bjerke (1997) s. 273.

OECDs retningslinjer er det vanligste at driftsoverskuddet fordeles mellom partene (nettofordeling).⁴⁸ Dette sikrer at både inntekter og utgifter tilordnes det foretaket inntektene og kostnadene knytter seg til. Ved enkelte anledninger kan det likevel være hensiktsmessig å fordele bruttooverskuddet, for å deretter tilordne kostnadene der hvor de hører til.⁴⁹ Det må da ses bort fra kostnader som allerede er inkludert i beregningen av bruttooverskuddet.

4.5.3 Fordeling av fortjenesten

Når fortjenesten er fastsatt, er det neste steget å ta stilling til hvordan dette overskuddet skal fordeles mellom partene. Dersom transaksjonen har medført et tap for partene skal dette fordeles på samme måte som fortjenesten.⁵⁰ Overskuddsdelingsmetoden er en fordelingsmetode, uansett gevinst eller tap.

Selv om transaksjonen totalt sett går i pluss, er det ikke noe krav om at alle de tilknyttede parter som har deltatt i transaksjonen skal gå med fortjeneste. Det er mulig at fortjenesten blir tilordnet kun en part, mens de øvrige går i null eller får et tap.⁵¹

Det er flere forskjellige metoder for å fordele totaloverskuddet. I OECDs retningslinjer drøftes to av disse metodene – bidragsanalyse og residualanalyse.⁵² I det følgende skal jeg se nærmere på disse to metodene, før jeg til slutt se på andre fordelingsmåter.

⁴⁸ OECDs retningslinjer pkt. 2.131.

⁴⁹ Bjerke (1997) s. 273.

⁵⁰ Bjerke (1997) s. 271.

⁵¹ Bjerke (1997) s. 272.

⁵² OECDs retningslinjer pkt. 2.118.

4.5.3.1 Bidragsanalyse

Ved en bidragsanalyse fordeles det samlede overskuddet fra den kontrollerte transaksjonen slik at hver part i transaksjonen blir tilordnet en fortjeneste som står i et rimelig forhold til hva den enkelte har bidratt med. Fordelingen skal i utgangspunktet være basert på den relative verdien av de funksjonene de respektive parter har hatt.⁵³ Dette skal i den grad det er mulig suppleres med ekstern informasjon om hvordan uavhengige parter i en tilsvarende transaksjon ville fordelt overskuddet. Dersom den relative verdien av partenes bidrag kan måles direkte, er det unødvendig å benytte ukontrollerte transaksjoner for å estimere markedsverdien. Kan den derimot ikke måles direkte, vil det være nødvendig å se hen til hvorledes overskuddet blir fordelt i sammenlignbare ukontrollerte transaksjoner.⁵⁴

Fastsettelsen av den relative verdi av partenes bidrag kan ofte være vanskelig fordi man er avhengig av fakta og omstendigheter rundt det enkelte tilfelle som kontrolleres. En måte å gjøre dette på er å foreta en sammenligning av arten og omfanget av hver parts ulike bidrag, og så tildele hver av partene en prosentsats basert på den relative sammenligningen og eksterne markedsdata.⁵⁵ Hvorvidt dette vil føre til pålitelige resultater drøftes i punkt 5.7.5 i forbindelse med metodens styrker og svakheter.

4.5.3.2 Restfordelingsmåten

Den andre fordelingsmåten som er beskrevet i OECDs retningslinjer er restfordelingsmåten.⁵⁶ Fordeling av overskuddet etter denne metoden gjøres i to etapper. Først tildeles hver av de tilknyttede partene et overskudd som skal representere en grunnavkastning fra den kontrollerte transaksjonen. Grunnavkastningen skal reflektere den

⁵³ OECDs retningslinjer pkt. 2.119.

⁵⁴ Skaar m.fl. (2006) s. 423; OECDs retningslinjer pkt. 3.16.

⁵⁵ OECDs retningslinjer pkt. 2.120.

⁵⁶ OECDs retningslinjer pkt. 2.121.

markedsmessige fortjenesten uavhengige foretak ville oppnådd ved tilsvarende transaksjoner.

Grunnavkastningen fastsettes på grunnlag av hvilke bidrag partene har ytet i transaksjonen, for eksempel gjennom en funksjonsanalyse, jf. punkt. 5.4.2. Det er først og fremst partenes ordinære bidrag til transaksjonen som skal fordeles. Med ordinære bidrag menes bidrag av varer, tjenester eller mer alminnelige immaterielle rettigheter som også er vanlig hos uavhengige parter.⁵⁷ Når det dreier seg om mer unike og verdifulle aktiva, som for eksempel spesielle immaterielle rettigheter, vil verdien i utgangspunktet ikke være en del av grunnnavkastningen. Disse verdiene kommer først inn i bildet på det neste stadiet av fordelingen. Verdien av disse bidragene fastsettes normalt ved hjelp av de øvrige internprisingsmetodene.⁵⁸

Det vil normalt gjenstå noe fortjeneste, hvilket gjerne kalles restfortjeneste (residual profit).⁵⁹ Det er dette over- eller underskuddet som skal fordeles i den andre etappen av restfordelingsanalysen.

Det er bare hvor partene bidrar med særlig verdifulle og immaterielle aktiva at det vil foreligge en restfortjeneste. Dersom det kun er tale om ordinære aktiva vil det ikke være noe restfortjeneste å fordele, og det vil da være andre internprisingsmetoder som er bedre egnet jf. punkt 5.7.⁶⁰ Dette sier noe om anvendelsesområdet for restanalyser. Dersom transaksjonen involverer unike immaterielle rettigheter vil det ved bruk av de tradisjonelle metodene være vanskelig å fange opp disse verdiene, bl.a. på grunn av mangel på

⁵⁷ Bjerke (1997) s. 277.

⁵⁸ OECDs retningslinjer pkt. 2.121.

⁵⁹ OECDs retningslinjer pkt. 2.121.

⁶⁰ Bjerke (1997) s. 278.

sammenlignbare ukontrollerte transaksjoner. Dersom slike aktiva setter preg på transaksjonen vil dette kunne være en egnet metode, jf. punkt 5.7.5.⁶¹

4.5.3.3 Andre fordelingsmåter

I OECDs retningslinjer tillates også andre fordelingsmåter.⁶² Valg av fordelingsmåte må bero på en konkret vurdering hvor det må tas i betraktning hvilken informasjon som er tilgjengelig. En overordnet målsetting ved valg av fordelingsmåte, er å finne frem til en fordeling av overskuddet som er mest mulig lik fordelingen mellom uavhengige parter.⁶³ I henhold til OECDs retningslinjer er det derfor ikke ønskelig å opprette en konkret liste over fordelingsmåter som må følges til enhver tid.⁶⁴

4.6 Transaksjonsbasert nettofortjenestemarginmetoden (TNMM)

4.6.1 Beskrivelse av metoden

Transaksjonsbasert nettomarginmetoden (ofte kalt TNMM) vurderer om det er handlet på armlengdebetingelser ved å sammenligne nettofortjenestemarginen i den kontrollerte transaksjonen med tilsvarende overskuddsmarginer i en eller flere ukontrollerte transaksjoner. Metoden måler størrelsen på fortjenesten til en av de tilknyttede partene opp mot fortjenesten til en av partene i sammenlignbare ukontrollerte transaksjoner i markedet.⁶⁵

I likhet med videresalgsmetoden og kost pluss-metoden er det overskuddsmarginer som sammenlignes. Forskjellen består i at videresalgsmetoden og kost pluss-metoden

⁶¹ Skaar m.fl. (2006) s. 424.

⁶² OECDs retningslinjer pkt. 2.118.

⁶³ OECDs retningslinjer pkt. 2.115.

⁶⁴ OECDs retningslinjer pkt. 2.132.

⁶⁵ Norsk internasjonal skatterett (2011) s. 994.

sammenligner bruttomarginer, mens TNMM sammenligner nettofortjenestemarginer. Forskjellen mellom brutto- og nettomarginer ligger, som allerede nevnt, i hvilke kostnader som er trukket fra for å komme frem til resultatet.

Når metoden skal anvendes oppstår det spørsmål om hvordan nettofortjenesten skal beregnes, og om hvilket konsernselskap i transaksjonen som skal granskes.

Nettofortjenestemarginen beregnes ved hjelp av nøkkeltall, hvilket baserer seg på et driftsresultat målt i forhold til omsetning, eiendeler og kostnader. Dette kalles gjerne en fortjenesteindikator.⁶⁶ Det bør velges et nøkkeltall for nettofortjenestemarginen som vil utgjøre en god indikator på hva som påvirker fortjenesten til selskapet for den transaksjonen som skal vurderes.⁶⁷ I tillegg må også nettofortjenesten fastsettes.⁶⁸ Det vil bare være kostnader og inntekter som er relatert til den aktuelle transaksjonen som er relevante. Dersom nettofortjenesten inkluderer inntekter og kostnader som ikke relaterer seg til den aktuelle transaksjonen, vil det være påkrevd med en justering dersom de påvirker sammenlignbarheten med ukontrollerte sammenlignbare transaksjoner.⁶⁹

Hvilken part som skal vurderes beror på situasjonen i den enkelte sak. Utgangspunktet er at man skal velge den parten som vil gi det mest pålitelige resultatet. Påliteligheten av resultatet avhenger av tilgangen til sammenlignbare uavhengige foretak.⁷⁰ I hvilke grad det kan foretas justeringer for å øke graden av sammenlignbarhet, vil også være et moment i vurderingen. Utfallet av vurderingen er som regel at den minst kompliserte parten, som det er mulig å skaffe tilstrekkelig informasjon om, granskes⁷¹

⁶⁶ Skaar m.fl. (2006) s. 427 mv. henvisninger.

⁶⁷ Norsk internasjonal skatterett (2011) s. 995.

⁶⁸ Norsk internasjonal skatterett (2011) s. 995; OECDs retningslinjer pkt. 2.77 flg.

⁶⁹ Norsk internasjonal skatterett (2011) s. 995; OECDs retningslinjer pkt. 2.78.

⁷⁰ Bjerke (1997) s. 289.

⁷¹ Bjerke (1997) s. 289.

Det er bare ved anvendelse av den transaksjonsbaserte nettofortjenestemetoden at man må velge hvilken av de tilknyttede partene man vil undersøke.⁷² Ved anvendelse av de øvrige metodene er dette gitt i og med valget av metode.

4.7 Andre metoder

I tillegg til de fem metodene som er gjennomgått ovenfor, tillater OECDs retningslinjer at det benyttes andre metoder i tilfeller hvor disse etter omstendighetene er mer pålitelige.⁷³ Det er imidlertid en forutsetning at metodene er i tråd med armlengdeprinsippet. Bruk av andre metoder vil typisk være nødvendig når det ikke finnes markeder hvor det kan hentes sammenlignbare, ukontrollerte transaksjoner fra. Eksempler på slike metoder er nåverdianalyser og andre verdsettelsesmetoder.

5 Valg av prisingsmetode

5.1 Innledning

Jeg har nå presentert de klassiske internprisingsmetodene. I det følgende vil jeg presentere og drøfte hvordan man går frem for å velge metode. Valg av metode er viktig både for å komme frem til, og for å kontrollere at internprisen samsvarer med armlengdeprinsippet. Transaksjoner mellom tilknyttede parter skal skje til markedspris, på samme vilkår som uavhengige parter ville foretatt den. Dette kan oppnås ved å anvende de ulike internprisingsmetodene.

⁷² Bjerke (1997) s. 289.

⁷³ OECDs retningslinjer pkt. 2.9.

Grunnlaget både for valg og anvendelse av prisingsmetodene er sammenlignbarhetsanalysen. Ved den konkrete vurderingen av hvilken metode som skal anvendes, er det dermed flere skjønsmessige faktorer som er sentrale.

For det første vil den uavhengige transaksjonens grad av sammenlignbarhet være et viktig moment. Graden av sammenlignbarhet vil få betydning for hvilken metode som vil være å foretrekke i en gitt situasjon. For å finne ut om det foreligger forskjeller mellom transaksjonene som sammenlignes, må vilkårene og forholdene i transaksjonene undersøkes nøye. Undersøkelsen vil normalt klarlegge om det finnes forskjeller mellom transaksjonene, og om det eventuelt må foretas justeringer for å eliminere disse forskjellene. Det vil i tillegg få betydning hvor sikre de forutsetningene som er lagt til grunn for sammenligningen er, og hvor sensitive de ulike metodene er for eventuelle uriktige forutsetninger.⁷⁴ Hvilke faktorer som vil kunne påvirke sammenlignbarheten gjennomgås under kravet til sammenlignbarhet i punkt 5.4 nedenfor.

Et annet moment som vil få betydning ved valg av metode er hvilke potensielle kilder til informasjon som er tilgjengelige, og hvor nøyaktige de er. Hvilken eller hvilke transaksjoner som skal vurderes, vil også få betydning, jf. punkt 5.6.

Nok et moment i vurderingen er de ulike metodenes mangel på presisjon.⁷⁵ Videre vil den enkelte metodes styrker og svakheter få betydning. Metodenes fordeler og ulemper gjennomgås i punkt 5.7.

Prinsippene for valg av metode fremgår av OECDs retningslinjer. Før jeg gjennomgår og drøfter disse prinsippene, skal jeg undersøke hvorvidt det foreligger rettslige krav til metodebruken i norsk rett.

⁷⁴ Bjerke (1997) s. 202.

⁷⁵ Skaar m.fl. (2006) s. 401.

5.2 Rettslige krav til metodebruk i norsk rett?

I norsk rett er det ikke vedtatt regler eller administrativ veiledning som sier noe om når de forskjellige metodene skal anvendes. Ordlyden i sktl. § 13-1 fjerde ledd gir imidlertid anvisning på at det skal tas hensyn OECDs retningslinjer. Spørsmålet er om Retningslinjene legger rettslige bindinger for metodebruken i norsk rett.

Det følger av forarbeidene at hovedformålet med å innta dette leddet i bestemmelsen, er at Retningslinjene i større grad skal bli benyttet både av skattytere og av ligningsmyndighetene. Det uttales også i forarbeidene at Retningslinjene ikke er gitt status som bindende regler, men bare skal være av veiledende karakter.

I Ot.prp. nr. 62 (2006-07) s. 15 heter det at *“skatteloven § 13-1 sier ikke noe om hvordan armlengdespris- eller vilkår skal fastlegges utover å an vise at ved skjønn skal inntekten fastsettes som om interessefellesskapet ikke hadde foreligget. Sann sett kan det anføres at en står noe friere etter skatteloven § 13-1 enn det som anvises i retningslinjene, selv om forskjellene neppe er betydelige”*. Videre følger det *“OECD-retningslinjene på sin side utelukker ikke at foretak benytter andre metoder enn de retningslinjene godkjenner, forutsatt at prisingen ellers er i samsvar med armlengdeprinsippet, jf. punkt. 1.68 i retningslinjene (1995-versjonen, min tilføyelse). Det er også grunn til å understreke at retningslinjene må anvendes med rimelig grad av skjønn og fleksibilitet, under hensyn til de faktiske forhold og omstendighetene som omgir partene i transaksjonen.”*

Uttalelsene viser at OECDs retningslinjer må tillegges vekt i spørsmålet om metodebruk. Det kan også tilføyes at OECDs retningslinjer ble tillagt betydelig vekt også før dette leddet ble tatt inn i bestemmelsen, og tilføyelsen antas således ikke å ha endret rettstilstanden, jf. Rt. 2010 s. 790 (Telecomputing) med videre henvisninger til Rt. 2007 s. 1035 (Statoil Angola).

Spørsmål er imidlertid om OECDs retningslinjer legger bindinger på metodebruken, eller om skattyter og ligningsmyndighetene står helt fritt når det gjelder valg av metode.

Utgangspunkter er at både skattyter og skattemyndighetene står fritt til å benytte andre metoder såfremt de er i tråd med armlengdeprinsippet. OECDs retningslinjer vil allikevel i stor grad legge føringer på metodebruken ettersom skatteloven § 13-1 henviser til dem, samt at det er i OECDs retningslinjer det først og fremst finnes veiledning om fremgangsmåten for å fastsette internprisene. Videre vil også henvisningen til OECDs retningslinjer i § 13-1, fjerde ledd tale for at det i første rekke er metodene som følger av Retningslinjer som skal benyttes.⁷⁶ Uansett vil både skattyter og skattemyndighetene alltid være underlagt de ytre skranker som følger av en naturlig forståelse av den armlengdestandarden som er nedfelt i skatteloven § 13-1, første-tredje ledd og skatteavtalene Norge har inngått.⁷⁷

Selv om metodene som anbefales i Retningslinjene ofte vil være brukbare og nyttige, er de altså ikke absolutte. Så lenge resultatet er i tråd med armlengdeprinsippet er skattyter fri til å benytte den metoden som er best egnet.⁷⁸ Til støtte for dette kan en dom fra ligningspraksis nevnes. I Utv. 1992 s. 1250 Kronos Titan uttales det at ”*partene kan neppe klandres for å ha valgt metode, som ikke er forenlig med ligningsvesenets ønsker, forutsatt at resultatet av en slik valgt metode ikke er strid med skatteloven § 54 (nå sktl. § 13-1, min tilføyelse)*”.

Det er videre et spørsmål om ligningsmyndighetene er bundet til den metoden skattyter har valgt. Utgangspunktet er at de ikke er bundet. Dette støttes for det første av at verken skatteloven eller OECDs retningslinjer sier noe om dette.⁷⁹ I Utv. 2003 s. 531 Fina godtok lagmannsretten for eksempel at klagenemda benyttet kost pluss-metoden på tross av at skattyter hadde brukt en annen metode. Denne dommen beskrives nærmere i punkt 5.7.3 nedenfor. Et annet eksempel er Utv. 2008 s. 19 Norsk Hydro produksjon. I denne dommen

⁷⁶ Norsk internasjonal skatterett (2011) s. 1000

⁷⁷ Norsk internasjonal skatterett (2011) s. 949.

⁷⁸ Bjerke (1997) s. 167.

⁷⁹ Utv 2010 s. 736 pkt. 3.

fant lagmannsretten at forholdene lå bedre rette til å anvende kost pluss-metoden enn SUP-metoden som skattyter ønsket å anvende. Dette var fordi kost pluss-metoden i det konkrete tilfellet krevde færre og mindre kompliserte justeringer, og derfor var bedre egnet som prisingsmetode i den aktuelle saken.

For det andre er også skattemyndighetene forpliktet i henhold til OECDs retningslinjer å anvende den mest pålitelige metoden.

Overnevnte momenter taler for at ligningsmyndighetene ikke er bundet til å benytte den metoden skattyter har valgt. På den annen side følger det av OECDs retningslinjer at ligningsmyndighetene bør anerkjenne den transaksjonen som faktisk har funnet sted, herunder den metoden skattyter har valgt, forutsatt at metodene er anvendt i tråd med slik de er beskrevet i Retningslinjene.⁸⁰ Dersom skattyter har gjort et forsvarlig valg, vil det altså til en viss grad legge bånd på skattemyndighetene

Jeg vil nå se på hvilke prinsipper som gjelder for valg av metode i henhold til OECDs retningslinjer.

5.3 OECDs retningslinjer

Prinsippene for valg av internprisingsmetode er behandlet i OECDs retningslinjer kapittel to. Innledningsvis erkjennes det at ingen av internprisingsmetodene vil være anvendelige i enhver situasjon.⁸¹ Det presiseres også at armlengdeprinsippet ikke krever at skattyter eller ligningsmyndighetene benytter mer enn én metode i den enkelte sak.⁸² Det ville være byrdefylt for skattyter dersom ligningsmyndighetene hadde adgang til å kreve dokumentasjon for mer enn én metode. Det er heller ikke nødvendig for skattyter å dokumentere at andre metoder ikke er anvendelige.⁸³

⁸⁰ OECDs retningslinjer pkt. 1.64.

⁸¹ OECDs retningslinjer pkt. 2.2.

⁸² OECDs retningslinjer pkt. 2.11.

⁸³ OECDs retningslinjer pkt. 2.2.

Når det gjelder spørsmålet om hvordan man skal gå frem for å velge metode og hvilke forhold som vil være av betydning, følger det av Retningslinjene at den metoden som gir størst grad av sammenlignbarhet bør velges.⁸⁴ Valg av metode avhenger således av transaksjonens karakter og hvilke kriterier som lettest lar seg identifisere og sammenligne i det konkrete tilfellet.⁸⁵

Det grunnleggende vurderingstemaet for valg av prisingsmetode er hvilken metode som basert på en helhetsvurdering vil fremstå som den best egnede i en konkret situasjon. Dette er uttrykt på følgende måte i Retningslinjene:

”The selection of a transfer pricing method always aims at finding the most appropriate method for a particular case.”⁸⁶

Dette prinsippet kom inn i OECDs retningslinjer i juli 2010, og innebærer at metodene likestilles i større grad enn tidligere. Endringen kommenteres nærmere i punkt 5.3.2.

Prinsippet formål er at den metoden som vil gi det mest pålitelige målet for armlengdeprisen, bør anvendes. Det kan trekkes en parallell til de amerikanske forskriftene, hvor det er uttrykt en klar ”beste-metode”-regel, jf. punkt. 5.8 nedenfor.

Selv om det ikke vil være én metode som er anvendelig i enhver situasjon, vil det i fleste tilfeller være mulig å utpeke en bestemt metode som vil medføre det beste estimat av en armlengdespris.⁸⁷

⁸⁴ OECDs retningslinjer punkt. 2.10.

⁸⁵ Norsk internasjonal skatterett (2011) s. 986.

⁸⁶ OECDs retningslinjer pkt. 2.2.

⁸⁷ Wittendorf (2009) s. 822.

I mer kompliserte situasjoner, hvor det ikke er mulig å utpeke den beste metoden eller hvor det kanskje ikke er mulig å anvende bare én metode, åpner Retningslinjene for at flere metoder kan anvendes samtidig.⁸⁸ Dersom flere metoder anvendes samtidig vil det ofte resultere i ulike resultater. Det er urealistisk at det bare er én korrekt armlengdespris, og de ulike resultatene vil derfor kunne representere et intervall av armlengdepriser.⁸⁹

Armlengdeintervaller må aksepteres fordi prisen i uavhengig markeder sjelden vil bli eksakt den samme, og til og med i organiserte markeder vil prisen mellom uavhengige parter kunne variere fra transaksjon til transaksjon. Dersom den betingelsen som granskes ligger innenfor dette intervallet vil det ikke være grunnlag for å foreta justeringer.

Hvor det er flere metoder som kan anvendes i det enkelte tilfelle vil det oppstå spørsmål om hvilken av metodene som skal anvendes, ettersom det ikke er et krav om at det skal benyttes flere metoder. Det er med andre ord et spørsmål om det er noen metoder som foretrekkes fremfor andre.

Det uttales ikke eksplisitt i Retningslinjene at det er et formelt hierarki mellom metodene. Det sies at den mest egnede metode i det konkrete tilfellet skal benyttes. Samtidig påpekes det at de tradisjonelle metodene foretrekkes fremfor de fortjenestebaserte metodene dersom det er mulighet for å benytte disse.⁹⁰ Jeg ser derfor først på valget blant de tradisjonelle metodene.

5.3.1 Valget blant de tradisjonelle transaksjonsbaserte metodene

OECDs retningslinjer har en preferanse for de tradisjonelle metodene dersom de er anvendelige. Det som anses for å være den største fordel ved de tradisjonelle metodene,

⁸⁸ Wittendorf (2009) s. 822.

⁸⁹ Skaar m.fl. (2006) s. 387.

⁹⁰ OECDs retningslinjer pkt. 2.3.

er at de er best egnet til å få frem resultater som er i overensstemmelse med armlengdeprinsippet.⁹¹

Når det finnes tilstrekkelig godt sammenligningsgrunnlag vil derfor SUP-metoden være å foretrekke, da denne bygger på direkte sammenligninger.

Blant de tradisjonelle metodene har SUP-metoden dermed forrang fremfor videresalgsmetoden og kost pluss-metoden. Det finnes imidlertid ikke alltid direkte sammenligninger, og det kan derfor ofte være nødvendig å sammenligne andre, mindre direkte indikatorer, som for eksempel bruttofortjenestemargin.

5.3.2 Forholdet mellom de tradisjonelle metodene og de fortjenestebaserte metodene

Tidligere ble de fortjenestebaserte metodene betegnet som en ”siste utvei” for å bidra til å kontrollere hvorvidt internprisene tilfredsstilte armlengdeprinsippet.⁹² En av begrunnelsene for denne avvisende holdningen var at nettomarginer vil kunne påvirkes av faktorer som kan være uten betydning for priser eller bruttomarginer.⁹³ I den nye, oppdaterte utgaven av Retningslinjene fra 2010 har imidlertid disse metodene fått en høyere status i form av at metodebruken nå beror på om en metode fremstår som den best egnede i en konkrete situasjon.⁹⁴ Dette betyr at de fortjenestebaserte metodene nå tillates brukt i større grad enn tidligere. En av årsakene til denne endringen er at metodene i praksis ble benyttet i langt større utstrekning enn det som ble anbefalt av OECD.⁹⁵

⁹¹ Skaar m.fl. (2006) s. 402.

⁹² Jf. for eksempel OECDs retningslinjer fra 1995 pkt. 3.54.

⁹³ OECDs retningslinjer pkt. 2.64.

⁹⁴ OECDs retningslinjer pkt. 2.149

⁹⁵ OECD diskusjonsnotat av 25. januar 2008.

I de eldre versjonene av Retningslinjene var ulempene til de fortjenestebaserte metodene i mye større grad fremhevet enn det de er i dagens retningslinjer. Selv om de tradisjonelle metodene fremdeles er de foretrukne, fremheves det nå situasjoner hvor de fortjenestebaserte metodene er bedre egnet enn de tradisjonelle metodene.⁹⁶

De fortjenestebaserte metodene kan imidlertid ikke benyttes ene og alene fordi det vil være vanskelig å skaffe tilstrekkelig informasjon som kan brukes som sammenligningsgrunnlag.⁹⁷ Når det finnes sammenligningsgrunnlag for de tradisjonelle metodene, skal disse metodene i utgangspunktet benyttes. De samme kriteriene som gjelder for bruk av de tradisjonelle metodene må vurderes når de fortjenestebaserte metodene skal anvendes.⁹⁸ Det betyr at metodenes relative styrker og svakheter må ses i lys av forholdene rundt den konkrete situasjonen, og hvor egnet metoden vil være i nettopp denne situasjonen. Her vil de fem sammenligningsfaktorene som vil bli presentert i punkt 5.4 nedenfor komme inn som vurderingsgrunnlag.

Når det gjelder forholdet mellom TNMM-metoden og overskuddsdelingsmetoden uttrykkes det i OECDs retningslinjer en viss preferanse for overskuddsdelingsmetoden. Det er fordi denne metoden er basert på de tilknyttede parters egne forhold. Bekymringene knyttet til TNMM-metoden dreier seg hovedsakelig om at den kan bli anvendt uten at det tas hensyn til de relevante forskjellene mellom det nærstående foretak og de uavhengige foretak som sammenlignes.⁹⁹

5.3.3 Oppsummering

Til tross for at det ikke står eksplisitt i OECDs retningslinjer at det er et formelt hierarki mellom metodene, viser overnevnte gjennomgang av prinsippene for metodevalg at det

⁹⁶ OECDs retningslinjer pkt. 2.4.

⁹⁷ OECDs retningslinjer pkt. 2.5.

⁹⁸ OECDs retningslinjer pkt. 2.5.

⁹⁹ OECDs retningslinjer pkt. 2.147.

likevel eksisterer en slags rangordning innenfor de forskjellige metodene. Det har imidlertid vært en utvikling i 2010-versjonen av Retningslinjene sammenlignet med 1995-versjonen. Det er nå klart uttrykt at den metoden som vil føre til det beste resultatet foretrekkes selv om den tradisjonelt er lavere rangert. De fortjenestebaserte metodene har med andre ord fått en høyere status enn de hadde tidligere.

Det har likevel ikke vært meningen å likestille metodene. De tradisjonelle metodene foretrekkes fortsatt i tilfeller hvor både disse og en av de fortjenestebaserte metodene kan anvendes med lik grad av pålitelighet.¹⁰⁰

5.4 Kravet til sammenlignbarhet

Alle prisingsmetodene baserer seg i stor grad på sammenligninger med uavhengige transaksjoner eller parter. Hvorvidt en metode vil være å foretrekke i en gitt situasjon beror på hvilke sammenligningsgrunnlag som er tilgjengelig.

At en transaksjon er sammenlignbar betyr at ingen av forskjellene mellom den uavhengige og den kontrollerte transaksjonen i vesentlig grad vil kunne påvirke den betingelse som granskes, for eksempel pris eller margin, eller at rimelig presise justeringer kan foretas for å eliminere virkningen av slike forskjeller.¹⁰¹ Hvilke krav som stilles til sammenligningsgrunnlaget, og hvilke faktorer som det vil være viktig å justere for slik at den ukontrollerte transaksjonen blir lik den kontrollerte transaksjonen, beror på den kontrollerte transaksjonens art samt hvilken internprisingsmetode som velges.¹⁰²

Det er forskjellige omstendigheter som sammenlignes ved anvendelse av de forskjellige metodene. Når SUP-metoden benyttes er det den avtalte prisen som sammenlignes. I tillegg vil også produktegenskaper, leveringsbetingelser og volum mv. få betydning. Når det

¹⁰⁰ Transfer Pricing Methods (2010) s. 16.

¹⁰¹ Skaar m.fl. (2006) s. 371.

¹⁰² Norsk internasjonal skatterett (2011) s. 983; OECDs retningslinjer pkt. 1.37.

gjelder videresalgsmetoden og kost pluss-metoden, er det brutto overskudds- eller fortjenestemarginer som sammenlignes. I tillegg vil funksjoner og risiko få betydning. Overskuddsdelingsmetoden fordeler nettofortjenesten, hvilket forutsetter en sammenligning med hva uavhengige foretak tjener netto på ulike funksjoner og en sammenligning av hva de må ha for å påta seg visse funksjoner. Når TNMM-metoden benyttes foretas en sammenligning av nettofortjenesten i foretaket med andre foretak som utfører omtrent samme funksjoner.¹⁰³

Ettersom de ulike metodene gransker ulike betingelser, vil de også ha ulik ”motstandskraft” mot forskjeller mellom den kontrollerte og ukontrollerte transaksjonen.¹⁰⁴ Motstandskraften vil ha betydning for hvilke justeringer som må foretas. SUP-metoden er for eksempel lite ”motstandsdyktig” for forskjeller i det hele tatt, og krever således en svært høy grad av sammenlignbarhet for å kunne anvendes. Forskjeller mellom transaksjonene som sammenlignes vil i mindre grad påvirke fortjenestemarginene. Metoder som måler fortjenestemargin vil derfor tåle større forskjeller.

Det er bare forskjeller som vil kunne påvirke betingelsene som analyseres som vil være relevante å undersøke. Det innebærer at forskjeller som ikke påvirker betingelsene som granskes vil være irrelevante. Forhold som vil få svært liten betydning må det kunne ses bort i fra, men det må da justeres for disse forholdene.

Det er fem sammenlignbarhetsfaktorer som brukes både til å vurdere transaksjonens økonomiske vilkår og til å finne mulige sammenlignbare uavhengige transaksjoner. De fem faktorene vil slå forskjellig ut etter hvilken metode som benyttes. Sammenlignbarhetsfaktorene gjennomgås i det følgende.

¹⁰³ Skaar m.fl. (2006) s. 372; OECDs retningslinjer pkt. 1.35.

¹⁰⁴ Skaar m.fl. (2006) s. 372.

5.4.1 Eiendeler eller tjenesters egenskaper

Dersom eiendelen eller tjenesten som sammenlignes er forskjellig i henholdsvis den kontrollerte og den ukontrollerte transaksjonen, vil dette kunne få betydning for den betingelsen som granskes. Dette er fordi eiendeler og tjenesters karakteristika normalt vil påvirke deres verdi på det åpne markedet.¹⁰⁵ En sammenligning av egenskaper vil derfor være nyttig ved vurderingen av om den kontrollerte og den ukontrollerte transaksjonen er tilstrekkelig sammenlignbare.

Transaksjonsobjektene kan deles inn i tre hovedkategorier hvor det er ulike egenskaper som vil spille inn i vurderingen.¹⁰⁶ Ved overdragelse av materielle eiendeler antas det at eiendelens fysiske egenskaper, kvalitet og pålitelighet, tilbudets tilgjengelighet samt volum vil være av betydning. Ved tjenesteytelser er det tjenestens beskaffenhet og omfang som antas å være av betydning. Når det gjelder overføring av immaterielle rettigheter antas det at transaksjonsform (om det dreier seg om salg eller lisensiering), eiendelens art (produktpatent, prosesspatent, varemerke eller know-how), geografiske begrensninger, eksportrestriksjoner, varighet av rettslig beskyttelse og økonomisk verdi vil kunne være av betydning.¹⁰⁷ Generelt sett vil enhver egenskap ved transaksjonsobjektet som kan tenkes å ha betydning for betingelsen som granskes måtte tas i betraktning.

Transaksjonsobjektets egenskaper vil få større eller mindre betydning avhengig av hvilken internpriseringsmetode som blir benyttet.¹⁰⁸ Kravene til sammenlignbarhet for eiendeler og tjenesters egenskaper er størst ved anvendelsen av SUP-metoden. Dette er fordi så og si alle forskjeller i egenskaper mellom produkter og tjenester vil kunne innvirke på prisen. Ved anvendelsen av kost pluss-metoden og videresalgsprismetoden, kan det tillates at det er noen forskjeller i egenskapene til produktene (og tjenestene), ettersom

¹⁰⁵ OECDs retningslinjer pkt. 1.39.

¹⁰⁶ OECDs retningslinjer pkt. 1.39.

¹⁰⁷ Skaar m.fl. (2006) s. 374.

¹⁰⁸ OECDs retningslinjer pkt. 1.40.

bruttofortjenestemarginen er mindre sensitive for slike forskjeller. Det samme gjelder også for de fortjenestebaserte metodene.

5.4.2 Funksjonsanalyse – fordeling av forpliktelser mellom partene

Funksjonsanalysen er et viktig verktøy i arbeidet med å identifisere sammenlignbare foretak og transaksjoner.

Ved en funksjonsanalyse skal partenes arbeidsdeling i transaksjonen identifiseres. Formålet med analysen er å finne ut av hvilke funksjoner hver av partene utfører, hvilke eiendeler de anvender og hvilken risiko de bærer i relasjon til transaksjonen, ettersom arbeidsdelingen mest sannsynlig vil være av stor betydning for hvordan prisen og øvrige vilkår fastsettes i transaksjoner mellom uavhengige parter. Funksjoner som må identifiseres er blant annet design, produksjon, montering, forskning og utvikling, service, innkjøp, distribusjon, markedsføring, annonsering, transport, finansiering og ledelse.¹⁰⁹

Funksjonsanalysen bør også vurdere eiendelenes beskaffenhet, slik som alder, markedsverdi, beliggenhet, beskyttelse av eiendomsrett mv. Det er ikke bare de bokførte eiendelene som skal vurderes. De egenutviklede immaterielle eiendelene må også tas med i vurderingen. Dette kan for eksempel være teknologisk og markedsmessig know-how, produksjonsmetoder, kundelister, kundeavtaler, innkjøpsavtaler mv.¹¹⁰

Funksjonsanalysen skal videre inneholde en redegjørelse for ulike risikoer som den enkelte part har påtatt seg i forbindelse med transaksjonen. Risikotypene som bør beskrives er blant annet markedsrisiko, tapsrisiko, finansiell risiko og resultatrisiko.¹¹¹

¹⁰⁹ Skatteetatens retningslinjer pkt. 4.4.

¹¹⁰ Skatteetatens retningslinjer pkt. 4.4.

¹¹¹ Skatteetatens retningslinjer pkt. 4.4.

Funksjonsanalysen vil gi nyttig veiledning om hvilke metoder som egner seg for å vurdere prisingen av den kontrollerte transaksjonen.¹¹² Den vil for eksempel redegjøre for hvor varestrømmingen i selskapet går og hvor verdiskapningen ligger. Dette vil være nyttig å vite ved valg av metode fordi det for eksempel ved verdiskapning i form av immaterielle rettigheter, vil være en fordel å benytte en metode som fanger opp og fordeler denne verdiskapningen.

Funksjonsanalysen sier altså noe om hva slags type transaksjon vi står ovenfor, og det vil være av stor betydning for hvilken metode som vil være hensiktsmessig.

5.4.3 Kontraktsvilkår

Kontraktsvilkårene som er avtalt mellom partene er en annen viktig egenskap som bør tas i betraktning i en sammenlignbarhetsanalyse. Kontraktsvilkår som betalingsform, leveringsbetingelser, transaksjonsvolum, omfang og varighet og service og garantier vil kunne tenkes å innvirke på de betingelser som granskes, og har således betydning for hvilken internprisingsmetode som vil være mest hensiktsmessig å anvende.¹¹³

5.4.4 Økonomiske omstendigheter – de rådende markedsforhold

De rådende markedsforholdene vil kunne få betydning for hva som vil være armlengdepris. Både inntektspotensialet og kostnadsnivået vil for eksempel kunne variere mellom ulike markeder.¹¹⁴ Det vil derfor være viktig at transaksjonene som sammenlignes opererer under samme markedsforhold. Omstendigheter som kan være relevante å vurdere, er geografisk lokalisering, markedenes størrelse, graden av konkurranse i markedene, kjøpernes og selgernes relative konkurranseposisjoner og forhandlingsstyrke, tilgjengeligheten (og risikoen for) vare- og tjeneste substitutter, forbrukernes kjøpekraft, karakteren og omfanget

¹¹² Skatteetatens retningslinjer pkt. 4.4.

¹¹³ Skaar m.fl. (2006) s. 378.

¹¹⁴ Skaar m.fl. (2006) s. 378 mv. henvisninger.

av markedsregulering, konjunktursvingninger i markedet, osv.¹¹⁵ I tillegg vil også markedsnivå, for eksempel om det en snakk om en grossist eller detaljist, få betydning.

5.4.5 Forretningsstrategier

Den siste av de fem sammenlignbarhetsfaktorene som det må redegjøres for i en sammenlignbarhetsanalyse, er foretakets forretningsstrategier. Det kan for eksempel dreie seg om innovasjon og utvikling av nye produkter, vurdering av politiske endringer, gjennomføring av eksisterende og planlagt arbeidsmiljølovgivning og andre faktorer som er av betydning for den daglige drift av virksomheten.¹¹⁶ Alle disse forholdene vil kunne få betydning for betingelsene (pris eller margin) som granskes. Hvordan disse betingelsene påvirkes, vil ha betydning for hvilken prisingsmetode som vil være mest egnet.

Betydningen av slike forretningsstrategier vil imidlertid kunne avhenge av hvem som har vedtatt strategien. Dersom det er selskapet selv som har vedtatt strategien, og hvor også uavhengige selskaper anvender tilsvarende strategier, bør disse normalt aksepteres. Er det derimot den kontrollerte transaksjonen som er påvirket av en eller flere strategier, og det av denne grunn hevdes at transaksjonen ikke er i tråd med armlengdeprinsippet, må det tas stilling til om strategien kan godtas eller om man skal se bort i fra den ved beregningen av internpris.¹¹⁷

I den grad selskapet har lagt strategier som også uavhengige selskaper har benyttet, bør disse normalt aksepteres.¹¹⁸ Dersom det er det kontrollerte foretaket som har lagt strategiene kan det imidlertid være grunn til å foreta justeringer. Men her vil det også få betydning hvorvidt et uavhengig selskap ville innlatt seg på samme strategi. Dersom det er

¹¹⁵ Skaar m.fl. (2006) s. 379.

¹¹⁶ OECDs retningslinjer pkt. 1.59.

¹¹⁷ Bjerke (1997) s. 195.

¹¹⁸ Bjerke (1997) s. 195.

tilfellet, er det ikke sikkert at det er grunnlag for justeringer ettersom en armlengdes pris skal tilsvare det to uavhengige parter ville avtalt.

5.5 Kilder til informasjon

Valg av internprisingsmetode vil avhenge av hva slags informasjon som er tilgjengelig til å bruke som sammenligningsgrunnlag.

Det er ulike kilder til informasjon for sammenlignbarhetsanalysen. Det må først skilles mellom intern og ekstern sammenligning.

Ved en intern sammenligning, er det transaksjoner som skattyteren selv har inngått med uavhengige parter som benyttes som sammenligningsgrunnlag. Disse transaksjonene kan være svært godt egnet å benytte som sammenligningsgrunnlag, ettersom skattyteren i disse tilfellene har full oversikt over alle de relevante data for både den kontrollerte og den ukontrollerte transaksjonen. Dette fører til at sammenligningsmateriale blir mer nøyaktig, hvilket betyr at sammenligningen ofte blir mer presis. Behovet for justeringer vil også være mindre fordi det normalt er samme regnskapsprinsipper og kostnadsgrunnlag som anvendes.¹¹⁹

Når det ikke finnes interne sammenligningsgrunnlag, kan det brukes eksterne sammenligningsgrunnlag.¹²⁰ Med eksterne sammenligningsgrunnlag menes en sammenligning av den kontrollerte transaksjonen med transaksjoner mellom uavhengige parter.

Det er ulike kilder til informasjon om potensielle eksterne sammenligningsgrunnlag. I OECDs retningslinjer nevnes blant annet databaser. Disse kan være både praktiske og kostnadseffektive for å finne frem til aktuelle sammenligningsgrunnlag. Det er imidlertid

¹¹⁹ OECDs retningslinjer pkt. 3.27.

¹²⁰ OECDs retningslinjer pkt. 2.40.

mange begrensninger ved bruk av databaser. De vil for eksempel være avhengige av offentlig informasjon. Videre er de ikke tilgjengelige i alle land, og informasjonen som finnes der er ikke alltid tilstrekkelig detaljert til å kunne brukes som sammenligningsgrunnlag for den valgte internprisingsmetode.¹²¹ Databaser må derfor ikke brukes ukritisk. Praksis viser at databaser ofte brukes for å sammenligne resultat på selskapsnivå og ikke på transaksjonsnivå. Dette er fordi informasjon fra uavhengige parter sjelden finnes helt ned på transaksjonsnivå.¹²²

Andre potensielle kilder til informasjon er data fra utenlandske kilder. Når det gjelder utenlandske kilder kan det knytte seg vanskeligheter i forhold til ulike regnskapsstandarder. Hvorvidt utenlandske kilder kan benyttes beror på situasjonen i den enkelte sak, og det uttalt i Retningslinjene at utenlandske kilder ikke automatisk skal avvises.¹²³ Det må foretas en vurdering av hvorvidt de kan gi pålitelig informasjon i en gitt situasjon.

Nok en potensiell kilde til informasjon er såkalte hemmelige sammenligningsgrunnlag.¹²⁴ Dette er informasjon som ikke er tilgjengelig for skattyter. Det kan for eksempel dreie seg om informasjon som ligningsmyndighetene har fra en tidligere sak de har hatt til behandling. Hvorvidt ligningsmyndigheten har adgang til å anvende metoder som bare har brukt hemmelig informasjon som sammenligningsgrunnlag, er en praktisk og aktuell problemstilling. Et spørsmål som reiser i denne forbindelse er om ligningsmyndighetene kan velge å benytte en metode hvor de utelukkende baserer seg på hemmelige sammenligningsgrunnlag.

¹²¹ OECDs retningslinjer pkt. 3.30-3.31.

¹²² OECDs retningslinjer pkt. 3.31.

¹²³ OECDs retningslinjer er pkt. 3.35.

¹²⁴ OECDs retningslinjer pkt. 3.36.

Bruk av hemmelige sammenligningsgrunnlag har i den senere tid vært gjenstand for drøftelse. I et høringsnotat fra OECD 10. mai 2006 ble temaet grundig behandlet.¹²⁵ I de eldre versjonene av Retningslinjene har bruken av hemmelige sammenligningsgrunnlag kun vært nevnt under bruken av TNMM-metoden.¹²⁶ I 2010-utgaven av Retningslinjene har imidlertid nå kommentaren vedrørende hemmelige sammenligningsgrunnlag fått en mer sentral plassering, og vil således få anvendelse for alle metodene.¹²⁷

OECD har erkjent at bruken av hemmelige sammenligningsgrunnlag kan være problematisk, og foretrekker derfor at slike sammenligningsgrunnlag ikke blir benyttet. Det åpnes allikevel for at hemmelige sammenligningsgrunnlag kan benyttes i enkelte situasjoner, da især når tilgangen til markedsinformasjon er begrenset.¹²⁸

Når ligningsmyndighetene benytter hemmelig informasjon som sammenligningsmateriale kan det spørres om hensynet til riktig beskatning veier tyngre enn hensynet til kontradiksjon. Skattyteren står nemlig i disse tilfellene helt uten mulighet til å påpeke eventuelle feil.

I byrettens dom i Agip-saken, ble det uttalt at et vedtak som i for stor grad var basert på informasjon som skattyteren ikke hadde tilgang til, kunne medføre opphevelse.¹²⁹ Også i Utv. 2010 s. 207 LRD ble det bemerket at bruken av hemmelige sammenligningsgrunnlag kunne skape usikkerhet fordi materialet ikke var undergitt full kontradiksjon. I denne dommen fikk imidlertid ligningsmyndighetene medhold selv om prissammenligningene var basert på hemmelige sammenligningsgrunnlag.

¹²⁵ Skatteprosess (2011) s. 92; OECD – comparability: Public Invitation to comment on a Series of Draft Issues Notes.

¹²⁶ OECDs retningslinjer 1995 pkt. 3.30.

¹²⁷ Skatteprosess (2011) s. 93; Retningslinjene pkt. 3.36.

¹²⁸ OECDs retningslinjer pkt. 3.36.

¹²⁹ Skatteprosess (2011) s. 94; Utv. 1997 s. 1216.

Det kan spekuleres i hvilke omstendigheter som vil kunne rettferdiggjøre bruken av hemmelige sammenligningsgrunnlag. Det kan videre stilles spørsmål ved om myndighetene kan velge å benytte den metoden som krever hemmelige sammenligningsgrunnlag dersom det for eksempel er mulighet for å bruke en av de andre metodene uten å benytte hemmelige sammenligningsgrunnlag.¹³⁰

5.6 Hvilken eller hvilke transaksjoner skal vurderes i forhold til armlengdeprinsippet?

Ett moment i vurderingen ved valg av metode er hvilke transaksjoner som skal vurderes i forhold til armlengdeprinsippet. Hovedregelen er at det er den enkelte transaksjon som er foretatt mellom partene som danner utgangspunkt.¹³¹ Armlengdeprinsippet er transaksjonsbasert. Dette kan blant annet utledes av kravet til årsakssammenheng mellom interessefellesskapet og den reduserte inntekten.¹³²

OECD åpner imidlertid for at flere transaksjoner kan vurderes sammen i enkelte tilfeller. Dette vil typisk være når transaksjonene er så nært knyttet til hverandre at det vil være vanskelig å vurdere dem hver for seg. Eksempler som nevnes i OECDs retningslinjer er langsiktige kontrakter for levering av varer eller tjenester, hvor det gjelder rettigheter til å benytte immaterielle rettigheter og hvis det er tale om nært sammenknyttede produkter.¹³³ Videre nevnes også avtaler om knowhow, levering av avgjørende råvarer, transaksjoner foretatt gjennom et holding selskap og tilfeller hvor et selskap har både kortsiktige innskudd og langsiktige lån hos en annen part i interessefellesskapet.¹³⁴

¹³⁰ Bruken av hemmelige sammenligningsgrunnlag er kommentert i høringsuttalelsen til en ny bestemmelse i petroleumsskatteloven § 6 nr. 6. Merknader fra høringsinstansene er inntatt i Prop. 126 LS (2009-2010) kap. 5 pkt. 5.5.

¹³¹ OECDs retningslinjer pkt. 3.9.

¹³² Bjerke (1997) s. 179.

¹³³ OECDs retningslinjer pkt. 3.9

Hvorvidt man skal vurdere flere transaksjoner sammen, beror på en konkret vurdering. Målet er å komme frem til et resultat som i størst mulig grad samsvarer med det uavhengige parter ville kommet frem til i en tilsvarende situasjon. Vurderingen av hvorvidt det er hensiktsmessig å se flere transaksjoner i sammenheng, må derfor bero på om dette vil øke påliteligheten til resultatet eller ikke.¹³⁵

Når det er adgang til å vurdere flere transaksjoner sammen, vil det være noen metoder som er mer hensiktsmessige enn andre. Dette kommer jeg tilbake til i punkt 5.7.6.

5.7 Fordeler og ulemper ved metodene

Jeg har nå gjennomgått prinsippene for valg av metode. Som det fremgår av dette, er utgangspunktet at man skal velge den metoden som vil være best egnet i det konkrete tilfellet. Hvilken metode som vil være best egnet i en gitt situasjon vil bero på en vurdering av de enkelte metodenes fordeler og ulemper. Disse analyseres i avsnittene nedenfor.

5.7.1 Sammenlignbar ukontrollert pris-metoden (SUP-metoden)

Den største fordelen til SUP-metoden er at når det finnes sammenlignbare transaksjoner, så vil dette være den mest pålitelige metoden. Dette er samtidig også ulempen med metoden. Det kan være problematisk å finne en transaksjon mellom uavhengige foretak som er tilstrekkelig lik en kontrollert transaksjon, slik at ingen forskjeller vil være av vesentlig betydning for prisen.¹³⁶ Det kan videre være vanskelig å gjøre rimelig presise justeringer for å eliminere forskjellenes prismessige effekt.

¹³⁴ Retningslinjene pkt. 3.9.

¹³⁵ Bjerke (1997) s. 181.

¹³⁶ OECDs retningslinjer pkt. 2.15.

SUP-metoden vil være spesielt godt egnet til å gi et pålitelig resultat dersom produktet i den kontrollerte transaksjonen også selges til uavhengige foretak. Et typisk eksempel er råvarer som kaffebønner, frukt og korn. Dersom det er få produktforskjeller, samme transaksjonstidspunkt, samme nivå i transaksjons- og distribusjonskjeden og det geografiske markedet samt de øvrige betingelsene er de samme, vil prisen i den kontrollerte transaksjonen gi et godt estimat på hva som ville vært armlengdes pris i den kontrollerte transaksjonen.¹³⁷

Det første problemet vi støter på ved å benytte denne metoden, er om det i det hele tatt finnes en uavhengig transaksjon. Og dersom det først finnes en uavhengig transaksjon, er spørsmålet om denne vil være tilstrekkelig sammenlignbar.

Det avgjørende er om de forskjellene som foreligger mellom transaksjonene vil ha betydning for prisen eller ei. Dersom forskjellene ikke har betydning for prisen, eller hvor det foreligger mindre forskjeller som kan korrigeres ved hjelp av rimelig presise justeringer, vil dette ikke være til hinder for at transaksjonen kan brukes som sammenligningsgrunnlag.

Alle de fem sammenlignbarhetsfaktorene som er nevnt i punkt 5.4 kan påvirke prisen. Det er det imidlertid noen faktorer som skaper større forskjeller i prisen enn andre. Forskjeller i egenskaper mellom produktene vil for eksempel kunne påvirke prisen i stor grad.¹³⁸ Det kan også være grunn til å undersøke produktkvaliteten, kontraktsvilkårene, i hvilket ledd i omsetningskjeden transaksjonen som kontrolleres har funnet sted, tidspunktet for transaksjoner, valutarisiko og eventuelle immaterielle rettigheter knyttet til transaksjoner.¹³⁹

¹³⁷ Skaar m.fl. (2006) s. 406.

¹³⁸ Bjerke (1997) s. 227.

¹³⁹ Bjerke (1997) s. 227.

Det kan by på vanskeligheter for skattyter å foreta presise justeringer for å eliminere forskjellenes prismessige virkning. Det påpekes imidlertid i OECDs retningslinjer at disse vanskelighetene ikke uten videre skal utelukke muligheten for å anvende SUP-metoden. Praktiske hensyn taler for en fleksibel tilnærming slik at metoden kan anvendes, og deretter heller supplere med andre egnede metoder. SUP-metodens pålitelighet vil til syvende og sist avhenge av hvor presise justeringer som kan foretas for å oppnå sammenlignbarhet.¹⁴⁰

Rettspraksis viser at SUP-metoden ofte ikke vil være anvendelig nettopp fordi det ikke finnes sammenlignbare transaksjoner mellom uavhengige aktører.¹⁴¹ Dette er fordi det i de fleste tilfellene vil være vanskelig å foreta presise justeringer. Dette var for eksempel tilfellet i Fina-saken, som behandles i punkt 5.7.3 nedenfor.¹⁴²

5.7.2 Viderealgsmetoden

En av fordelene til viderealgsmetoden er at den er mindre sensitiv for produktforskjeller enn for eksempel SUP-metoden. Dette er fordi at i en markedsøkonomi vil godtgjørelsen for å utføre lignende funksjoner ofte være den samme for ulike aktiviteter.¹⁴³ Dersom for eksempel et distribusjonsselskap driver med salg av hårføner og et annet med salg av elektriske tannbørster, burde det i en markedsøkonomi være et relativt likt godtgjørelsesnivå for disse to aktivitetene. En forbruker vil imidlertid ha forskjellig oppfatning av hva en hårføner og hva en elektrisk tannbørste vil koste, da dette er to vidt forskjellige type ting. Ettersom det ikke kan forventes lik pris på disse to produktene, vil ikke prisen kunne sammenlignes i et slikt tilfelle, og SUP-metoden vil således ikke være anvendelig. Produktforskjeller vil i liten grad påvirke overskuddsmarginer på samme måte som de påvirker prisen.

¹⁴⁰ OECDs retningslinjer pkt. 2.16.

¹⁴¹ Se for eksempel Utv. 2006 s. 634, Utv. 2008 s. 19 og Utv. 2009 s. 817.

¹⁴² Utv. 2003 s. 531.

¹⁴³ OECDs retningslinjer pkt. 2.24.

Videresalgsmetoden vil altså være et godt alternativ i de tilfellene kjøperen selger varen eller tjenesten videre uten å foreta spesielt store endringer. Dersom for eksempel en produsent selv gjør alt ved produktet eller tjenesten, og videreselgeren kun anses som en ren distributør, så vil videresalgsmetoden være den beste metode. Det samme vil gjelde dersom en importør, grossist eller en detaljist selger varen videre uten å bearbeide den.¹⁴⁴

Metoden er på den annen side lite egnet dersom videreselgeren bearbeider produktet. Ulempen med at det er bruttofortjenestemarginen som sammenlignes, er at denne marginen påvirkes av funksjoner og oppgaver som videreselgeren utfører. Dette er fordi at bruttofortjenestemarginen nettopp skal godtgjøre for det arbeidet som videreselgeren utfører samt gi en passende fortjeneste for arbeidet.¹⁴⁵

På denne bakgrunn er det derfor viktig å finne en transaksjon som er sammenlignbar med tanke på nettopp videreselgerens funksjoner og oppgaver. Desto mer komplekse oppgaver og funksjoner det er snakk om, jo vanskeligere vil det være å finne sammenlignbare transaksjoner. Dersom det ikke kan justeres for forskjellene vil ikke metoden være egnet.

Det avgjørende for sammenlignbarheten ved bruk av videresalgsmetoden, er om det foreligger forskjeller som kan påvirke bruttofortjenestemarginen. Det må derfor undersøkes hvilke faktorer som vil kunne påvirke bruttofortjenestemarginen.

Funksjons- og driftsforskjeller mellom et nærstående og et uavhengig foretak vil ha stor betydning for sammenlignbarheten ettersom bruttofortjenestemarginen må antas å øke med den økonomiske byrde partene i transaksjonen påtar seg.¹⁴⁶ Forskjeller som foretakenes

¹⁴⁴ Bjerke (1997) s. 252.

¹⁴⁵ Bjerke (1997) s. 252.

¹⁴⁶ OECDs retningslinjer pkt. 2.27.

kostnadsnivå, geografi og leveringsbetingelser vil normalt ha betydning for deres relative lønnsomhet.¹⁴⁷

Et annet forhold som ofte vil påvirke bruttofortjenesten er videreselgerens aktivitetsnivå. Desto flere funksjoner videreforhandleren utfører i den enkelte transaksjonen, jo større bruttofortjenestemargin er det grunn til å forvente.

Et tredje forhold som vil kunne påvirke bruttofortjenestemarginen, er hvem som står for markedsføringen. Dersom videreselgeren for eksempel har en særskilt ekspertise innen markedsføring på den type produkt transaksjonen gjelder, vil dette kunne føre til en økt bruttofortjenestemargin. Det samme gjelder dersom videreselgeren bærer særskilte risikoer eller at han bidrar vesentlig til utviklingen av produktet transaksjonen gjelder.¹⁴⁸

For det fjerde vil de øvrige kontraktsvilkårene kunne få betydning for bruttofortjenestemarginen. Dersom for eksempel videreforhandleren har enerett til videresalg av produktene, vil dette kunne gi en slags form for monopol, som igjen vil kunne føre til betydelige påvirkning i form av økt bruttofortjenestemargin.¹⁴⁹

For det femte vil det få betydning for bruttofortjenestemarginen hvilket ledd i markedskjeden transaksjonen finner sted. Normalt har detaljisten en høyere bruttofortjeneste enn grossisten.¹⁵⁰

Tidsfaktoren, hvor lang tid det går fra selgeren kjøper produktet til han selger det videre, kan også få betydning. Desto lengre tid det går mellom innkjøp og videresalg, jo større

¹⁴⁷ Skaar m.fl. (2006) s. 410.

¹⁴⁸ Skaar m.fl. (2006) s. 410.

¹⁴⁹ Skaar m.fl. (2006) s. 410.

¹⁵⁰ Bjerke (1997) s. 255.

sannsynlighet er det for at andre faktorer, som for eksempel endringer i markedet og svingninger i valutakurs, kan ha påvirket bruttofortjenestemarginen.¹⁵¹

Til slutt vil det få betydning om fortjenesten i transaksjonene som sammenlignes er beregnet etter de samme regnskapsprinsippene. Dette er viktig for at samme type kostander skal inngå i bruttofortjenesten. Dersom ikke de samme regnskapsprinsippene er lagt til grunn, må det foretas justeringer.

5.7.3 Kost pluss-metoden

En av de største fordelene med kost pluss-metoden er at den kan benyttes i de tilfellene hvor det ikke foreligger markedspris eller helt identiske transaksjoner som kan benyttes som sammenligningsgrunnlag.¹⁵² Det vil ofte være vanskelig å finne sammenlignbare transaksjoner dersom selgeren produserer litt uvanlige gjenstander, som for eksempel halvfabrikata. Metoden vil også kunne være fordelaktig å benytte i situasjoner hvor nærstående parter har inngått avtaler om felles fasiliteter eller om langsiktige kjøps- og leveringsordninger.

Dersom man sammenligner kost pluss-metoden med videresalgsmetoden, vil kost pluss-metoden være egnet i de tilfeller hvor den nærstående kjøperen foretar omfattende bearbeidelser av produktet. Metoden vil kunne gi et rimelig pålitelig svar i de transaksjonene som gjelder tjenesteytelser, og hvor en selger eller en leverandør har tilført produktet en vesentlig verdi.¹⁵³ I forhold til videresalgsmetoden oppstår også spørsmålet om det vil være lettere å finne frem til selgerens kostnader enn til kjøperens videresalgspris. Det er gjerne i de tilfellene hvor det fremstår som enklest å finne selgerens kostnader at metoden er best egnet. Men også hvor varen ikke selges videre vil kost pluss-metoden kunne være egnet.

¹⁵¹ Skaar m.fl. (2006) s. 410.

¹⁵² Bjerke (1997) s. 261.

¹⁵³ Skaar m.fl. (2006) s. 413.

Grunnen til at kost pluss-metoden vil kunne være fordelaktig i de ovennevnte situasjoner, er først og fremst at de øvrige metodene ikke egner seg spesielt godt i disse tilfellene, samtidig som det er mulighet for at kost pluss-metoden kan gi et rimelig pålitelig svar.¹⁵⁴

Hvor pålitelig metoden er i det konkrete tilfellet, vil særlig avhenge av hvor sammenlignbar bruttofortjenestemargin det er mulig å finne. For å kunne bedømme om kost pluss-metoden er den mest hensiktsmessige metode, er det derfor viktig å klarlegge hvilke forhold som vil få betydning for sammenligningsgrunnlaget i den kontrollerte og den ukontrollerte transaksjonen. Dette gjøres gjerne ved en funksjonsanalyse, jf. punkt 5.4.2.

I likhet med videresalgsmetoden, vil det være viktig å få klarlagt forhold som kan påvirke bruttofortjenestemarginen. Forhold som vil være av særlig betydning i denne forbindelse, er forskjeller i risiko, kontraktsvilkår, pris og produkter.

Det antas at produktforskjeller normalt ikke vil få så stor betydning når kost pluss-metoden benyttes. Grunnen til dette er at bruttofortjenestemarginen antas å være relativ lik for ulike produkter. Spesielt hvor vedkommende part utfører oppdrags- eller leieproduksjon vil dette ha liten betydning. Det vil da normalt spille liten rolle hvorvidt det for eksempel er fotokamera eller dvd-spillere som produseres. Produktforskjeller vil derimot kunne få en større betydning dersom det er produsenten som innehar eierrettighetene til produktet. Det kan nemlig tenkes at bruttofortjenestemarginen ikke er den samme for de to produktene eller at lønnsomheten i de to bransjene er helt ulike. Det kan også være at de faste kostnadene til forskning og utvikling er ulike.¹⁵⁵ Disse forskjellene vil kunne påvirke påslagets størrelse, og det må da muligens foretas justeringer.

¹⁵⁴ Bjerke (1997) s. 261.

¹⁵⁵ Bjerke (1997) s. 263.

Det er når bruttofortjenesten skal beregnes at vanskelighetene knyttet til kost pluss-metoden viser seg. Dette er fordi at forskjeller i kostnadsnivå mellom den kontrollerte og den ukontrollerte transaksjonen kan få betydning for størrelsen på fortjenestemarginen.

Kostnadene bokføres gjerne på ulike måter forskjellige land. Ulike lands praksis for hvordan de forskjellige kostnadene klassifiseres kan derfor skape vanskeligheter når metoden skal anvendes.¹⁵⁶ Ettersom kostnadene bør behandles på samme måte i transaksjonene som sammenlignes, er det derfor viktig å vurdere om det foreligger forskjeller med tanke på regnskapsførsel og regnskapsprinsipper.¹⁵⁷

Dersom det foreligger forskjell i regnskapsprinsippene mellom det kontrollerte og det uavhengige foretaket, må det foretas visse justeringer for at sammenligningen skal bli riktig. Dersom for eksempel det ene foretaket har bokført en gitt type kostnader som generelle driftskostnader, mens det andre har bokført de samme kostnadene som indirekte produksjonskostnader, vil en sammenligning av bruttofortjenestemarginer være misvisende.¹⁵⁸ For å oppnå sammenlignbarhet kan det i slike tilfeller inkluderes visse generelle driftskostnader ved beregning av marginen. Problemet i slike tilfeller er at marginen som fremkommer i større grad vil være en nettomargin enn en bruttomargin. Dette vil kunne svekke påliteligheten av sammenligningen, og nødvendiggjør at forholdsreglene som gjelder ved bruk av de fortjenestebaserte metodene må tas i betraktning, jf. punkt 5.7.4.¹⁵⁹

I det følgende gis det et par eksempler fra rettspraksis for å illustrere at metoden benyttes i praksis.

¹⁵⁶ OECDs retningslinjer pkt. 2.48.

¹⁵⁷ Bjerke (1997) s. 264.

¹⁵⁸ Skaar m.fl. (2006) s. 416.

¹⁵⁹ Skaar m.fl. (2006) s. 416.

I Utv 2003 s. 531 LRD Fina var et av de sentrale spørsmålene hvilken metode som skulle anvendes for å finne den konkrete armlengdeprisen. Retten fant i denne saken at forholdene lå best til rette for å anvende kost pluss-metoden da det ikke forelå sammenlignbare transaksjoner. Årsaken til at lagmannsretten fant at forholdene ikke lå godt til rette for å bruke sammenlignbare transaksjoner var at det var store forskjeller i bl.a. forsikringsvilkår fra selskap til selskap. Disse forskjellene gjorde at det måtte gjøres en rekke justeringer for at de uavhengige polisene kunne brukes som sammenligningsgrunnlag. Selv om det også ved kost pluss-metoden måtte foretas justeringer, var det etter ligningsmyndighetene og rettens oppfatning snakk om adskillig færre skjønnsmessige anslag ved å anvende kost pluss-metoden enn SUP-metoden.

Et annet eksempel er Rt. 1999 s. 1087, Baker Hughes. Spørsmålet om valg av metode kom opp i forbindelse med prising av leiebeløpet ved innleie av utstyr fra et utenlandsk konsernselskap. Selskapet forsøkte å dokumentere en sammenlignbar markedsleie (SUP-metoden), som ble avvist av overligningsnemnda. Høyesterett sa seg enig med overligningsnemnda, som uttalte følgende:

”Overligningsnemnda fant at det ikke var påvist noen sammenlignbar leiepris til uavhengige parter for årene 1986-88, og at en derfor var henvist til å benytte andre metoder for å komme frem til en armlengdepris. Den metode som ligningsnemnda hadde benyttet (kost pluss-metoden, min tilføyelse), var etter overligningsnemndas mening i samsvar med alminnelig aksepterte prinsipper og måtte kunne legges til grunn.

5.7.4 Transaksjonsbasert nettofortjenestemarginmetoden

En av fordelene med den transaksjonsbaserte nettofortjenestemarginmetoden, er at nettomarginer, slik som for eksempel kapitalavkastning og driftsinntekter som andel av salg, er mindre påvirket av transaksjonsforskjeller enn det som er tilfellet for pris, som benyttes i SUP-metoden.¹⁶⁰ Nettomarginer vil også være mindre påvirkelige ovenfor

¹⁶⁰ OECDs retningslinjer pkt. 2.62.

mindre funksjonelle forskjeller mellom den kontrollerte og den ukontrollerte transaksjonen, enn bruttomarginer. Dette er fordi forskjeller mellom de funksjoner som foretakene utfører gjenspeiles i driftskostnadene. Ulike foretak vil derfor kunne ha svært ulike bruttooverskuddsmarginer uten at det vil påvirke nettooverskuddet. TNMM vil derfor være mindre sensitiv ovenfor funksjonelle forskjeller enn videresalgsmetoden og kost pluss-metoden. I tillegg vil også TNMM kunne benyttes når det foreligger forskjeller mellom produktet i transaksjonen. Selv om produktsammenlignbarhet har betydning også her, har den likevel ikke så stor betydning ettersom driftsoverskudd er mindre sensitivt for slike forskjeller.¹⁶¹

En annen styrke er at metoden kun vurderer den ene parten i transaksjonen. Det er med andre ord en ensidig metode. Det er da kun nødvendig å fastslå hvilke funksjoner som utøves og hvilke forpliktelser som blir pådratt hos én partene.¹⁶² Dette kan være praktisk hvor den ene parten i transaksjonen er svært kompleks og har mange aktiviteter som er knyttet opp mot hverandre. Videre kan det være praktisk hvis det er vanskelig å innhente pålitelig informasjon om en av partene. Samtidig er dette en av metodens svakheter. Det er mange faktorer som ikke er relatert til internpriser som kan påvirke nettomarginene til et selskap, og dermed gjør metoden mindre pålitelig. Når det i tillegg bare er en part som bli analysert, minskes påliteligheten ytterligere.¹⁶³

En ytterligere fordel ved metoden er at den vil kunne benyttes hvor det foreligger forskjeller i regnskapsprinsippene mellom den kontrollerte og den uavhengige transaksjonen med hensyn til hvilke kostnader som regnes med til beregningen av bruttofortjenesten, og hvilke som først regnes med for å finne nettofortjenesten. Slike forskjeller har størst betydning når man måler bruttofortjenesten, og fører dermed til at kost pluss-metoden og videresalgsmetoden ikke kan benyttes dersom det ikke kan foretas

¹⁶¹ OECDs retningslinjer pkt. 2.69.

¹⁶² OECDs retningslinjer pkt. 2.63.

¹⁶³ OECDs retningslinjer pkt. 2.66.

rimelig presise justeringer. Ettersom det ofte vil være vanskelig å foreta slike presise justeringer fører dette til at TNMM kan benyttes, fordi nettofortjenesten ikke i like stor grad er påvirket av slike forskjeller. Grunnen til dette er at nettofortjenesten er det selskapet sitter igjen med etter at alle kostnadene er dekket.

Den største svakheten ved metoden er kanskje at nettomarginen kan påvirkes av en rekke faktorer som er uten betydning, eller av mindre betydning, for den prisen som skal fastsettes. Dette gjør det vanskelig å fastsette presise og pålitelige nettomarginer. Av denne grunn er kravet til sammenlignbarheten viktig i denne sammenheng, jf. punkt 5.4.¹⁶⁴

En annen ulempe er at det kan være vanskelig å finne fortjenesten knyttet til en enkelt transaksjon. Når sammenligningen skjer på selskapsnivå i stedet for transaksjonsnivå er konsekvensen at nettomarginene baserer seg på driftsresultatet, og dette omfatter som regel også andre transaksjoner enn de kontrollerte.

Når metoden skal benyttes bør skattyters nettomargin i den kontrollerte transaksjonen ideelt sett sammenlignes med den nettomarginen samme skattyter oppnår i sammenlignbare ukontrollerte transaksjoner.¹⁶⁵ Det foretrekkes med andre ord et internt sammenligningsgrunnlag. Dersom ikke dette er mulig kan den nettomargin uavhengige foretak ville oppnådd i sammenlignbare transaksjoner benyttes som pekepinn.

Alle forholdene som er nevnt i punkt 5.4 vil kunne få betydning for sammenlignbarheten, men det er noen faktorer som vil få større betydning enn andre. For det første vil forhold som at selskapene opererer i ulike økonomiske sektorer eller i markeder med ulike lønnsomhetsnivåer, kunne føre til at en ukontrollert transaksjon er uegnet som sammenligningsgrunnlag¹⁶⁶

¹⁶⁴ OECDs retningslinjer pkt. 2.64.

¹⁶⁵ OECDs retningslinjer pkt. 2.58.

¹⁶⁶ Skaar m.fl. (2006) s. 429.

Videre vil bransjeforhold kunne få direkte betydning for nettofortjenestemarginen. Eksempler på slike bransjeforhold er konkurranseposisjon, trussel om nye konkurrenter, ledelseeffektivitet og individuelle strategier, varierende kostnadsstruktur, trussel om substitutter, forskjeller i kapitalkostnader og virksomhetens erfaringsgrunnlag.¹⁶⁷ I hvilken grad disse bransjekreftene vil gjøre seg gjeldende beror på underliggende faktorer.

Forskjeller mellom ulike regnskapsprinsipper i forhold til kostnader, som produksjons-, salgs- og administrasjonskostnader i selskapene, spiller en mindre rolle for TNMM sammenlignet med de tradisjonelle metodene. Grunnen til at TNMM er mindre følsom for slike forskjeller er fordi at det er nettofortjenestemarginen som granskes.

Sammenlignbarhet mellom nettofortjenestemarginen i den kontrollerte og den ukontrollerte transaksjonen forutsetter likevel at nettofortjenestemarginene til det nærstående og det uavhengige foretak er beregnet på samme måte.¹⁶⁸ Det bør i denne sammenheng undersøkes hvordan foretakene som sammenlignes behandler driftskostnadene i forhold til aktivering, avskrivning og avsetninger mv., ettersom disse kostnadene påvirker nettofortjenestemarginen.

Dersom metoden skal brukes i praksis bør den kunne anvendes for å kunne beregne nettofortjenestemarginen i bestemte kontrollerte transaksjoner jf. punkt 5.6. Dette reiser spørsmålet om det er mulighet for å måle nettomarginene på transaksjonsnivå eller om det bare er mulighet for å se på hele foretaket under ett. Dersom det foretas en beregning av nettofortjenestemarginen på foretaksnivå, vil dette i realiteten innebære at man fjerner seg fra armlengdeprinsippet, som krever en sammenligning mellom transaksjonsvilkårene i sammenlignbare kontrollerte og ukontrollerte transaksjoner. Den transaksjonsbaserte nettofortjenestemarginmetode skal derfor ikke brukes på en større del av et foretak under

¹⁶⁷ Skaar m.fl. (2006) s. 429.

¹⁶⁸ Skaar m.fl. (2006) s. 430.

ett dersom foretaket er involvert i flere ulike kontrollerte transaksjoner, som ikke på en hensiktsmessig måte samlet kan sammenlignes med et uavhengig foretaks transaksjoner.¹⁶⁹

Nettofortjenestemarginen skal altså granskes på transaksjonsnivå. Dette kravet gjør at det må foretas en fordeling av generelle administrasjonskostnader mellom de kontrollerte transaksjonene og den øvrige virksomheten. Ikke bare er denne fordelingen svært vanskelig, den reduserer i tillegg påliteligheten av resultatet.¹⁷⁰ Dette kravet gjør det også vanskelig å anvende metoden i praksis.

OECD åpner imidlertid for at nettofortjenesten kan sammenlignes på selskapsnivå jf. også punkt 5.6.¹⁷¹ Tidligere var dette bare tillatt i den utstrekning det i praksis ikke var mulig å dele opp sammensatte transaksjoner i mindre enheter. I 2010-versjonen av OECDs retningslinjer er det i større grad adgang til å se på hele selskapet under ett, og det fremheves at det viktigste er at man finner pålitelige sammenligningsgrunnlag.

Årsaken til at det ofte er vanskelig å foreta sammenligninger på transaksjonsnivå er at det sjelden finnes tilgjengelig informasjon. Når det for eksempel finnes relevant informasjon i databaser, vil dette som oftest være resultater av selskapets samlede fortjeneste.

I praksis vil metoden kunne benyttes som et tillegg til en av de andre metodene som en kontroll på at det resultatet som er fremkommet, virker fornuftig.¹⁷² Dette ble for eksempel gjort i Utv 1992 s. 1250, Kronos titan. Retten skulle i denne saken vurdere om en royalty sats på 7 % var for høy. Retten konstaterte først at det ikke forelå sammenlignbare transaksjoner. De foretok deretter en bred vurdering av den aktuelle royalty satsen og kom frem til at den ikke var for høy i forhold til armlengdeprinsippet. Men retten fant det i

¹⁶⁹ Skaar m.fl. (2006) s. 430.

¹⁷⁰ Bjerke (1997) s. 292.

¹⁷¹ OECDs retningslinjer pkt. 2.103.

¹⁷² Bjerke (1997) s. 295.

tillegg nødvendig å vurdere royaltyen i forhold til selskapets resultat. Ved denne ”kontrollsjekken” fant retten at royalty-vederlaget utgjorde ca 20-30 % av årsoverskuddet (før royalty). Etter rettens beregninger var dette resultatet langt bedre enn annen sammenlignbar industri i Norge. I følge retten var dette en ”... *god indikasjon på at den erlagte royalty kan forsvarers ut fra fornuftige bedriftsøkonomiske prinsipper, og altså er ”arms length”.*”

I Utv 2010 s. 1690 TRD ble metoden vurdert benyttet, men i denne saken kom retten til at anvendelsen var for generell og beheftet med for mange svakheter til at den kunne danne grunnlag for en årlig fastsettelse av armlengdepris. I denne saken var også nettomarginene vurdert på selskapsnivå. Retten mente at dette ikke nødvendigvis innebar en metodisk feil, men at det likevel var en usikkerhet i forhold til sammenlignbarhet. Metoden skulle ha vært fulgt av en analyse av og korreksjoner for utenforliggende kostnader.

5.7.5 Overskuddsdelingsmetoden

Den største fordelen med overskuddsdelingsmetoden er at den tilbyr en løsning hvor transaksjonen som vurderes er så kompleks at det vil være vanskelig å bare vurdere en av partene.¹⁷³ Fordelen med overskuddsdelingsmetoden er da at begge partene i transaksjonen vurderes.

En annen fordel ved at begge partene i transaksjonen vurderes, er at det minsker risikoen for at en av partene i transaksjonen blir sittende igjen med et urimelig høyt eller lavt overskudd, og dermed muligens vil bli dobbeltbeskattet.¹⁷⁴

Metoden vil for eksempel være godt egnet hvor begge partene i transaksjonen bidrar med unike og særlig verdifulle produkter, som for eksempel immaterielle rettigheter. I slike tilfeller ønsker partene ofte å dele overskuddet i forhold til deres andel av slike rettigheter,

¹⁷³ OECDs retningslinjer pkt. 2.109.

¹⁷⁴ OECDs retningslinjer pkt. 2.113.

og da vil det være en fordel at begge parter i transaksjonen vurderes. Når det er tale om unike produkter vil det også ofte være mangel på pålitelig sammenlignbart materiale, slik at de øvrige metodene ofte vil være uanvendelige, jf. også punkt 4.5.3.2 ovenfor.

Nok en styrke er at metoden ikke bygger på nært sammenlignbare transaksjoner, og at den derfor kan benyttes hvor det ikke kan påvises slike transaksjoner mellom uavhengige foretak. Samtidig er dette også en av metodens store svakheter. Den informasjonen som kommer fra eksterne markedsdata vil være mindre verdt ettersom den har en fjernere tilknytning til disse typene transaksjoner enn det som vil være tilfellet med andre metoder.¹⁷⁵ Informasjonen som kommer fra uavhengige transaksjoner vil være mer usikker fordi graden av sammenlignbarhet reduseres.¹⁷⁶

Hvor det ikke finnes uavhengige sammenlignbare transaksjoner, vil det være en fordel at fortjenesten kan fordeles ved å tildele de respektive partene sin andel på bakgrunn av en funksjonsanalyse.¹⁷⁷

En ytterligere styrke er metodens fleksibilitet ved at den tar hensyn til spesifikke og unike fakta vedrørende partene i den kontrollerte transaksjonen, samtidig som metoden innebærer en armlengdetilnærming i den grad den ser hen til hvordan uavhengige foretak med rimelighet kunne forvente å opptre dersom de var i samme situasjon.¹⁷⁸

En svakhet ved metoden er at den kan være vanskelig å bruke i praksis. Et pålitelig resultat er avhengig av svært mye informasjon fra begge partene i transaksjonen. Det knytter seg vanskeligheter både med å samle inn og bearbeide denne informasjonen. Et annet hensyn som kan skape problemer for skattemyndighetene når informasjon skal innsamles, er

¹⁷⁵ OECDs retningslinjer pkt. 2.110.

¹⁷⁶ Bjerke (1997) s. 282.

¹⁷⁷ OECDs retningslinjer pkt. 2.111.

¹⁷⁸ OECDs retningslinjer pkt. 2.112.

konkurransemessige hensyn. Selskapene vil for eksempel kunne være tilbakeholdne med å gi fra seg opplysninger som i forhold til konkurrentene kan være forretningshemmeligheter.¹⁷⁹ Ettersom partene normalt også befinner seg i flere land, gjør det også oppgaven desto vanskeligere.¹⁸⁰

Nok en svakhet knyttet til overskuddsdelingsmetoden er at det i praksis kan være vanskelig å fastsette hvilke kostnader som faktisk knytter seg til den kontrollerte transaksjonen. Det må skilles mellom selskapets inntekter, utgifter og eiendeler knyttet til hele selskapets virksomhet på den ene siden, og hvilke kostnader som er relevante for akkurat denne ene kontrollerte transaksjonen på den annen side. Forskjellige bokføringsmåter kan også skape vanskeligheter her.

Norske skattemyndigheter har så vidt meg bekjent hittil ikke benyttet metoden i en konkret internprisingssak. I Rt. 2009 s. 105 benyttes imidlertid en slags overskuddsdelingsmetode, men i denne saken vurderes bare en part.

5.7.6 Oppsummering

En av forskjellene mellom de ulike metodene er at kost pluss-metoden, videresalgsmetoden og TNMM kun ser på det ene selskapet i en kontrollert transaksjon. Dette er med andre ord ensidige metoder. Overskuddsdelingsmetoden er på den annen side en flersidig metode. Den vurderer begge selskapene i transaksjonen.

De ensidige metodene resulterer ofte i en restfortjeneste som ikke blir fordelt mellom selskapene.¹⁸¹ Armlengdeprinsippet besvarer ikke spørsmålet om denne restfortjenesten skal tildeles det ene selskapet, begge selskapene eller ingen av selskapene. Denne restfortjenesten kan skyldes fordeler som stammer fra konserntilknytningen eller det kan

¹⁷⁹ Bjerke (1997) s. 282.

¹⁸⁰ Retningslinjene pkt. 2.114.

¹⁸¹ Wittendorf (2009) s. 815.

skyldes at en eller begge partene bidrar med immaterielle aktiva. En ensidig metode vil systematisk fordele den fordel som stammer fra konserntilknytningen til det selskapet som ikke blir testet.¹⁸² En flersidig metode vil på den annen side ta hensyn til slike internaliseringsfordeler. De ulike metodene kan således medføre helt forskjellige allokeringer av internaliseringsfordeler som skyldes konsernforholdet.

Det går et hovedskille mellom metoder som er basert på bruttoreultat (videresalgsmetoden og kost pluss-metoden), og metoder som er basert på nettoresultat (TNMM og overskuddsdelingsmetoden). OECD har en preferanse til bruttometodene, i tillegg til SUP-metoden. Dette er imidlertid myknet opp noe i den siste utgivelsen av OECDs retningslinjer. Årsaken til at nettometodene tidligere bare ble anbefalt i unntakstilfeller, er mest fordi metodene kan gi vilkårlige sammenligninger. OECD mener at analyser av nettomarginer gir et svakere grunnlag å sammenligne på.¹⁸³ Dette er fordi nettomarginer tar hensyn til selskapets totale kostnader, hvilket ofte vil være kostnader som ikke vedrører den aktuelle transaksjonen som skal prises. Nettofortjenesten vil også i stor grad kunne påvirkes av markedsforhold og aktørenes forretningsstrategier, jf. punkt 5.4.4 og punkt 5.4.5.

Den vesentligste forskjellen mellom netto- og bruttomarginer er hvilke kostnader som tas hensyn til. Distinksjonen mellom netto- og bruttometoder synes imidlertid å være mindre i praksis ettersom både skattytere og skattemyndigheter i mange land anvender kost pluss-metoden på basis av totale kostnader, hvilket vil si at både prosessrelaterte og ikke-prosessrelaterte kostnader tas med i kostnadsbasen for bruttomarginen (alle de tre kostnadsgruppene i punkt 4.4.1 ovenfor).¹⁸⁴ Når margin måles etter de totale kostnadene er det en netto fortjenestemargin som fremkommer. Når dette gjøres beveger man seg således fra å bruke en av de tradisjonelle metodene, nemlig kost pluss-metoden, til å bruke en av de

¹⁸² Wittendorf (2009) s. 815.

¹⁸³ OECDs retningslinjer pkt. 2.64.

¹⁸⁴ Haugen (2006)

fortjenestebaserte metodene, TNMM. På denne bakgrunn hevdes det at kost pluss-metoden kan være vanskelig å bruke i praksis.¹⁸⁵ Etter TNMM-metoden kreves det normalt at det foretas flere sammenligninger ettersom dette kan gi uttrykk for akseptable intervaller for internprisen. Årsaken til at det stilles krav om flere sammenligninger ved bruk av TNMM, er at det er nettomarginer som sammenlignes. Nettomarginer påvirkes av visse faktorer, som for eksempel bransjekrefter, konkurranseposisjon, ledelseeffektivitet og individuelle strategier, som ikke bruttomarginer påvirkes av i like stor grad. Og selv om noen av disse faktorene kan påvirke bruttomarginene vil det være enklere å eliminere effekten av disse forskjellene, ettersom bruttomarginmetodene har et større krav til likhet både mellom både produkter og funksjoner.¹⁸⁶

Dersom kost pluss-metoden anvendes ved å benytte de totale kostnadene tilsier det at det egentlig også skulle kreves at det blir foretatt flere sammenligninger, slik at det fremkommer et intervall, ettersom man egentlig da benytter TNMM. Det kan imidlertid se ut som om både selskaper og skattemyndigheter har et avslappet forhold til det dette, da bruken av TNMM kamufleres ved å kalle det en kost pluss-metode.¹⁸⁷

Videre stiller de tradisjonelle metodene høyere krav til sammenligningsgrunnlag enn det det fortjenestebaserte metodene gjør. Det er først når det ikke finnes sammenligning at de fortjenestebaserte metodene vil kunne være de best egnede metodene. Dette vil typisk være tilfelle hvor partene i transaksjonen er svært sammensatte.

Ved valg av metode må det tas hensyn til de ulike metodenes mangel på presisjon og hvilke sammenligningsgrunnlag som er tilgjengelig. Armlengdeprinsippet forutsetter at selskapene opererer på et fritt marked, og at hvert konsernselskap får operere uavhengig av

¹⁸⁵ Haugen (2006)

¹⁸⁶ OECDs retningslinjer pkt. 2.70.

¹⁸⁷ Haugen (2006).

hverandre.¹⁸⁸ Det er imidlertid ikke slik det er i den virkelige verden. Armlengdeprinsippet tar ikke hensyn til de stordriftsfordelene og synergieffekter som gjerne vil oppstå som en følge av at selskapene er organisert i et større konsern.¹⁸⁹ Dersom resultatet av internprisingsmetodene og armlengdeprinsippet ikke samsvarer, kan dette være en følge av nettopp det at armlengdeprinsippet ser bort i fra konsernrelasjonen.¹⁹⁰ På denne bakgrunnen bør bedømmelsen av hva som er armlengdes pris ta denne svakheten ved armlengdeprinsippet i betraktning.

Ettersom de ulike metodene krever forskjellig typer av informasjon, må utgangspunktet være at man benytter den metoden som gir det mest pålitelige resultatet sett i forhold til hvilken informasjon som er tilgjengelig.¹⁹¹

5.8 "Beste metode"-regel?

I de amerikanske forskriftene er det, som allerede nevnt, en klar regel om å velge den beste metode. En tilsvarende regel har kommet til uttrykk i de nye retningslinjene fra OECD, i form av prinsippet om at den mest egnede metoden skal benyttes. Regelen i OECDs retningslinjer er imidlertid noe vagere formulert enn i de amerikanske forskriftene.

De amerikanske forskriftene legger opp til at rettsanvendelsen skal skje på grunnlag av én metode.¹⁹² I OECDs retningslinjer legges det på den annen side opp til at flere metoder kan anvendes i sammenheng i kompliserte situasjoner, hvor det umulig å utpeke en bestemt metode.

¹⁸⁸ Skaar m.fl. (2006) s. 401.

¹⁸⁹ Bjerke (1997) s. 163.

¹⁹⁰ Skaar m.fl. (2006) s. 401.

¹⁹¹ Skaar m.fl. (2006) s. 400.

¹⁹² Treas reg. § 1.482-1(c) (2) (iii) og (e) (2) (i)

Når OECDs retningslinjer nå har fått en slags ”beste-metode”-regel, kan det reises spørsmål om en slik regel også må gjelde i norsk rett. Ettersom OECDs retningslinjer anses for å gi et mer presist innhold av skatteloven § 13-1, jf. uttalelsene i Agip-dommen, kan det tale for at en slik regel også må gjelde i norsk rett. OECDs retningslinjer er imidlertid som nevnt ikke rettslig bindende. Det kan tale for at ligningsmyndighetene står noe friere etter skatteloven § 13-1, enn etter OECDs retningslinjer.¹⁹³

Videre kan det stilles spørsmål ved om det vil medføre en fordel eller en ulempe å ha en slik regel i norsk rett. En ”beste-metode”-regel vil kunne legge et større press på skattyter til å vurdere flere prisingsmetoder, og dette vil kunne være en svært kostbar prosess for skattyter. Videre vil det i enkelte situasjoner være nødvendig å benytte mer én metode, og da vil en ”beste-metode”-regel være vanskelig gjennomføre. På den annen side vil en slik regel tilrettelegge i større grad for at den mest pålitelige metoden benyttes. Det vil videre kunne være hensiktsmessig for skattyter med en slik regel i de situasjonene hvor det kan påvises at valget av prisingsmetode er forsvarlig, ettersom det da vil være vanskelig for ligningsmyndighetene å hevde at en annen metode skulle vært benyttet.

5.9 Det er resultatet som teller, ikke valg av metode

Det som i praksis blir avgjørende for valg av metode, er om metoden sammenlignet med andre aktuelle metoder, er den best egnede til å komme frem til en armlengdes pris for den aktuelle transaksjonstypen.¹⁹⁴ Det er altså resultatet som er avgjørende, ikke hvilken metode man har brukt til å komme frem til resultatet.¹⁹⁵ Så lenge resultatet er i tråd med armlengdeprinsippet er det uten betydning hvordan partene i interessefellesskapet konkret har kommet frem til de aktuelle betingelsene.¹⁹⁶

¹⁹³ Jf. også uttalelsen i Ot.prp. nr. 62 (2006-07) som er sitert i oppgavens punkt. 5.3.1.

¹⁹⁴ Utv 2010 s. 736 pkt. 3.1

¹⁹⁵ Bjerke (1997) s. 167.

¹⁹⁶ Bjerke (1997) s. 167.

Det er således en åpning for at også andre metoder kan benyttes, jf. punkt 4.7. Dette kan illustreres ved Rt. 2001 s. 1265 Agip. Det ble i dommen anvendt en metode som ikke er beskrevet i Retningslinjene, ettersom andre kontrollerte transaksjoner ble anvendt som sammenligningsgrunnlag. Retten kom til at dette måtte aksepteres. I dommen heter det: *”OECDs retningslinjer gir anvisning på flere metoder, men ingen av dem dekker slike situasjoner som saken gjelder. Retningslinjene må derfor tillempes, noe de for øvrig uttrykkelig åpner for selv. Under enhver omstendighet må saken avgjøres etter skatteloven § 54 første ledd (nå § 13-1), som klart tillater bruk av forskjellige metoder.”*

Valg av metode er imidlertid ikke uten betydning. Det er nemlig slik at man ikke vet når det resultatet man har kommet frem til representerer en armlengdespris. Man vet jo ikke hva som er ”riktig” pris.¹⁹⁷ Og for å finne resultatet av hva to uavhengige parter ville avtalt, må det brukes en metode som vil gi et pålitelig svar i det konkrete tilfelle.

6 Avslutning

Jeg har nå sett på hvilke faktorer som vil få betydning for valget av metode samt på de teoretiske anbefalingene i forhold til metodevalg. Jeg vil avslutte med å se på valg av metode i praksis og forsøke å si noe om hvilke metoder som kanskje vil få større betydning i fremtiden.

6.1 Valg av metode i praksis

Som vi har sett er det den metoden som fremstår som best egnet i den konkrete situasjonen som skal benyttes. Samtidig er det en preferanse for de tradisjonelle metodene dersom det er grunnlag for å benytte disse. Årsaken til at de tradisjonelle metodene foretrekkes, er som

¹⁹⁷ Bjerke (1997) s. 167.

sagt at disse metodene er best egnet til å få frem resultater som er i overensstemmelse med armlengdeprinsippet. I dette avsnittet skal jeg på undersøke om denne teoretiske anbefalingen følges i praksis.

I 1995 foretok Ernst & Young en internasjonal undersøkelse vedrørende metodebruk. Resultatet av denne undersøkelsen viste at de mest brukte metodene var TNMM-metoden, SUP-metoden og kost pluss-metoden. Videresalgsmetoden og overskuddsdelingsmetoden var mindre brukt.¹⁹⁸ Hvorvidt resultatet av en slik internasjonal undersøkelse ville vært det samme i dag, er det vanskelig å si noe om. Det er imidlertid foretatt en norsk undersøkelse om internprising blant de 300 største selskapene i Norge i 2009¹⁹⁹

I den norske undersøkelsen ble det skilt mellom internprising i to forskjellige situasjoner. Den ene situasjonen knyttet seg til internsalg av støttetjenester, som for eksempel regnskapsfunksjoner og rengjøringstjenester. Internpris ble i disse situasjonene beregnet ved hjelp av kostnadsbaserte metoder i hele 86 % av tilfellene.²⁰⁰ Den andre situasjonen knyttet seg til internsalg av for eksempel varer mellom to produksjonsavdelinger eller leie av personell mellom to lokalavdelinger, i undersøkelsen kalt resultatsentra. Resultatet i disse situasjonene var at 29 % benyttet markedsbaserte internpriser mens 59 % benyttet kostnadsbaserte priser.²⁰¹

Resultatet av undersøkelsen viser at kostnadsbaserte metoder benyttes i langt større utstrekning enn markedsprisbaserte metoder. Det kan stilles spørsmål om hvorfor det er slik. Svaret på dette kan enkelt nok være at markedspriser kan være vanskelige å få tak i. Det er imidlertid mange av selskapene i undersøkelsen som oppgir at de fraviker markedsprisen også hvor slike priser kan identifiseres.

¹⁹⁸ Ernst & Young Transfer Pricing Documentation Survey (1995).

¹⁹⁹ Internprising i store norske foretak anno 2009 (2010).

²⁰⁰ Internprising i store norske foretak anno 2009 (2010) pkt. 2.4.

²⁰¹ Internprising i store norske foretak anno 2009 (2010) pkt. 2.4.

En av årsakene kan være at innhenting av markedspriser kan være kostnadskrevende. Kostnadsbaserte priser anses i mange tilfeller som like gode, og kostnadene ved å innhente markedspriser vil da kanskje ikke kunne rettferdiggjøres.

Videre vil det generelt være vanskelig å finne data på selskapsinterne transaksjoner ettersom mye av handelen mellom selskaper er selskapsspesifikke. Det vil i slike tilfeller ikke finnes sammenlignbare markedspriser. SUP-metoden vil dermed ikke være mulig å anvende i slike tilfeller.

På denne bakgrunn er det ingen av metodene som markerer seg klart som den mest anvendte metoden. Basert på undersøkelsen som er foretatt i Norge kan det imidlertid hevdes at de kostnadsbaserte metodene brukes mest.

6.2 Fremtidsutsikter

Etter all sannsynlighet vil vi i fremtiden se mer til de fortjenestebaserte metodene. Det er flere årsaker til dette.

For det første fører endringene i OECDs retningslinjer til at de fortjenestebaserte metodene tillates brukt i mye større grad enn tidligere. Retningslinjene fremstår dermed nå som mer praktisk anvendelige ved valg av internprisingsmetode.

For det andre er de fortjenestebaserte metodene praktiske å anvende fordi det ofte kan finnes informasjon om transaksjonspartene i databaser. Databaser kan være en god kilde til informasjon for de fortjenestebaserte metodene fordi de ofte vil gi informasjon om selskapenes nettofortjeneste, jf. punkt. 5.5. Samtidig vil tilgjengelige databaser med opplysninger om selskapers resultater ofte variere med tanke på hvordan kategoriseringen av kostnader er foretatt, og det vil føre til at sammenligninger under kost pluss-metoden og videresalgsmetoden gjøres vanskeligere. At databaser gjør det enkelt å anvende

fortjenestebaserte metoder er sannsynligvis den viktigste grunnen til at disse metodene i stadig større grad anvendes i praksis.²⁰²

For det tredje er det et stadig økende antall av transaksjoner over landegrensene, og disse transaksjonene skjer ofte mellom konsernselskaper. Når transaksjonene er konserninterne kan de ikke benyttes som pålitelige sammenligningsgrunnlag. En stor andel av transaksjonene mellom uavhengige parter skjer dessuten også mellom selskaper som er privateide, og hvor talldata ofte ikke vil være tilgjengelig for offentligheten.²⁰³ Dette vil redusere muligheten for sammenligninger.

For det fjerde blir konserner stadig mer integrerte enheter over landegrensene, hvilket gjør bruken av de tradisjonelle metodene vanskeligere. Det blir stadig vanskeligere å adskille funksjoner, risiko og immaterielle eiendeler for testselskapet til forskjell fra konsernet for øvrig.²⁰⁴ Dette gjør det vanskeligere å finne egnede sammenligningsgrunnlag.

Videre skjer det hele tiden utviklinger innen teknologien, og immaterielle eiendeler representerer et stadig større bidrag til resultatene enn hva fysiske eiendeler gjør.²⁰⁵ Dette fører til at transaksjonene blir mer komplekse som igjen fører til at sammenligninger blir vanskeligere. Vanskelighetene med å finne sammenligningsgrunnlag er nok hovedårsaken til at vi sannsynlig i fremtiden vil se mer til de fortjenestebaserte metodene.²⁰⁶

Overnevnte utvikling gjør at sammenligninger både etter bruttometoder (kost pluss-metoden og videresalgsmetoden) og nettometoder (TNMM) blir vanskeligere å

²⁰² <http://simonsenlaw.no/no/Aktuelt/Artikler/Fortjenestebaserte+internprisingsmetoder.9UFRnY0D.ips> (07.04.11).

²⁰³ Haugen (2006).

²⁰⁴ Haugen (2006).

²⁰⁵ Haugen (2006).

²⁰⁶ Ernst & Young Global transfer pricing study (2009).

gjennomføre. Det vil også være vanskelig å finne transaksjoner som tilfredsstiller kravene som SUP-metoden stiller til sammenlignbarhet. Det er imidlertid lettere å anvende nettometoder enn bruttometoder, hvilket aktualiserer TNMM i større grad. Vi ser da at vi står igjen med overskuddsdelingsmetoden, som derfor sannsynligvis vil spille en større rolle i fremtiden.

7 Litteraturliste

Lover

Lov om skatt av formue og inntekt (skatteloven) av 26. mars 1999 nr. 14

Lov om ligningsforvaltning (ligningsloven) av 13. juni 1980 nr. 24

Lov av 28. juli 1949 nr. 15 om adgang for Kongen til å inngå overenskomster med fremmede stater til forebyggelse av dobbeltbeskatning m.v.

Forarbeider

Ot.prp. nr. 62 (2006-2007) *Om lov om endringer i skattelovgivningen (internprising).*

Ot.prp. nr. 86 (1997-1998) *Ny skattelov*

Prop. 126 LS (2009-2010) *Endringer i skatte- og avgiftsreglane mv.*

Avgjørelser

Rt. 2010 s. 790

Rt. 2007 s. 1035, Statoil Angola

Rt. 2001 s. 1265, Agip.

Rt. 1999 s. 1089, Baker Hughes

Rt. 2009 s. 105

Utv. 1992 s. 1250, Kronos Titan

Utv. 1997 s. 1216

Utv. 2000 s. 1316, Fina byretten

Utv. 2003 s. 531, Fina LRD

Utv. 2006 s. 634

Utv. 2008 s. 19

Utv. 2009 s. 817

Utv. 2010 s. 1690 TRD

Litteratur

Bjerke, Joachim M, *Internprissetting Skattemessig prising av transaksjoner mellom tilknyttede parter – en historisk og komparativ fremstilling*, Oslo (Tano Aschehoug), 1997.

Norsk internasjonal skatterett, Henning Naas ... (et.al) (Advokatfirmaet Thommessen AS), Oslo (Universitetsforlaget), 2011.

Skatteprosess. Redigert av Ole Gjems-Onstad og Hugo P. Matre, (Gyldendal Norsk Forlag AS), 2011.

Skaar, Arvid Aage m.fl. (Wiersholm advokatfirma), *Norsk skatteavtalerett*, Oslo (Gyldendal Norsk forlag AS), 2006.

Wittendorf, Jens, *Armlengdeprincippet i dansk og international skatteret*, København (Thomson Reuters Professional A/S), 2009.

Zimmer, Frederik, *Internasjonal inntektsskatterett 4. utgave*, Oslo (Universitetsforlaget), 2009a.

Zimmer, Frederik, *Lærebok i skatterett 6. utgave*, Oslo (Universitetsforlaget), 2009b.

Artikler

"Artikler om internprising", Bente Andreassen ... (et.al.), inntatt i Revisjon og Regnskap nr. 5/2007.

Roer, Arild og Terje Arntzen, "Bokettersyn og internprising", inntatt i Revisjon og Regnskap nr. 08/2009.

Dragvold, Petter, "*Utleie av borerigger i konsernforhold – felles virksomhet?*", inntatt i tidsskriftet Skatterett nr. 04/2010.

Ernst & Young, Transfer Pricing Documentation Survey (1995), publisert i Tax Notes International 15. juli 1996, s. 204-212.

Haugen, Lars P, "*OECDs kostplussmetode: ikke lett i praksis*", inntatt i Revisjon og Regnskap nr. 1/2006.

Kolter, Helene, "*Internprising – praksis ved Sentralskattekontoret for utenlandssaker*", inntatt i SR 2006 nr. 2 s. 155.

Kristoffersen, Arthur, "*Kost-pluss-metoden til prising av konserninterne transaksjoner for skatteformål*", inntatt i Utv. 2010 s. 736.

Lange, Frank og Amrit Paul Singh, "*armlengdeleie for driftsmidler*", inntatt i Revisjon & Regnskap nr. 06/2009.

Roar, Arild, "*Prising av konserninterne tjenester i praksis*", inntatt i Revisjon og Regnskap nr. 2/2011.

"*Prising av konserninterne tjenester*", Georg Smidt Børresen ... (et.al.), inntatt i Revisjon & Regnskap nr. 05/2008

Saghaug, petter, Vegard Strand og Erik Vea, "*Internprising i store norske foretak anno 2009 Markeds eller kostnadsbaserte priser?*", inntatt i Praktisk økonomi & finans vol. 26 nr. 4-2010.

Sørdal, Ulf, "*internprising – rettslige rammer og prissettingen*", inntatt i Revisjon & Regnskap nr. 5/2004.

Sørdal, Ulf, ”*internprising i praksis*”, inntatt i Revisjon & Regnskap nr. 6/2004.

Internasjonale rettskilder

OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, OECD Publishing, 2010.

OECDs Mønsterskatteavtale (OECD Model Tax Convention on income and on capital), inntatt i Zimmer, *Internasjonal inntektsskatterett 4. utgave*, Oslo (Universitetsforlaget), 2009.

Andre rettskilder

Skatteetatens retningslinjer: Retningslinjer for dokumentasjon av prisfastsettelsen ved kontrollerte transaksjoner og overføringer:

http://www.skatteetaten.no/Upload/PDFer/Retningslinjer_for_dokumentasjon_06_12_07_-_2%5B1%5D.pdf

Lignings ABC 2010/2010 s. 637 flg. Hentet fra Gyldendal Rettsdata:

<http://abo.reddsdata.no/browse.aspx?sDest=gABC1011z5FIz2D6>

Internettsider

Norsk oversettelse av OECDs retningslinjer:

<http://www.regjeringen.no/upload/kilde/fin/brv/2002/0055/ddd/pdfv/156776-internprising.pdf> (10.04.11)

OECDs diskusjonsnotat (Transactinal Profit Methods, Discussion draft for public comment, 25. januar 2008):

<http://www.oecd.org/dataoecd/18/48/39915180.pdf> (10.04.11)

Finansdepartementets høringsnotat om internprising mellom nærstående foretak, 7. november 2006:

http://www.regjeringen.no/upload/kilde/fin/hdk/2006/0093/ddd/pdfv/297305-h_notat_akr.pdf (10.04.11)

KPMGs hjemmeside:

http://www.kpmg.no/arch/_img/9457248.pdf (06.04.11)

De amerikanske forskriftene: Treas reg. § 1.482-1 (c) (2) (iii) og (e) (2) (i):

http://www.taxalmanac.org/index.php/Treasury_Regulations_Subchapter_A_Sec_1.482-1 (10.04.11)

Simonsens hjemmeside:

<http://simonsenlaw.no/no/Aktuelt/Artikler/Fortjenestebaserte+internprisingsmetoder.9UFRnY0D.ips> (07.04.11)

Ernst & Young Global transfer pricing study (2009):

[http://ey.mobi/Publication/vwLUAssets/2009_EY_Global_transfer_pricing_survey/\\$FILE/Ernst%20&%20Young%202009%20Global%20transfer%20pricing%20survey.pdf](http://ey.mobi/Publication/vwLUAssets/2009_EY_Global_transfer_pricing_survey/$FILE/Ernst%20&%20Young%202009%20Global%20transfer%20pricing%20survey.pdf)
(10.04.11)

Transfer Pricing Methods, juli 2010: <http://www.oecd.org/dataoecd/41/7/45765701.pdf>

OECDs hjemmeside: www.oecd.org

